Paulo Caliendo

Curso de Direito Tributário

Atualizado até a LC 194/2022 e jurisprudência do STF e STJ (03.2023)

5a. Edição

Editora Fundação Fênix

A presente 5ª. Edição do Curso de Direito Tributário possui como principal objetivo ensinar o Direito Tributário de modo sistemático. Não se trata de um estudo dogmático ou esquemático. Seu objetivo principal não é a preparação para concursos públicos ou para provas universitárias, mas o desenvolvimento da ciência do Direito Tributário de modo consistente e crítico. Nosso desafio é realizar a disseminação do ensino e do conhecimento jurídico, em uma era marcada pela velocidade, pela digitalização e inteligência artificial aplicada ao Direito. Manter a tradição em um mundo em constante mudança é o desafio de nossa geração. Que as futuras gerações colham um mundo melhor.

Desejamos a melhor leitura e estudo, para o desenvolvimento do Direito, o aprimoramento da sociedade, o sucesso individual e profissional de nossos estimados leitores.

Bons estudos e leitura.

Prof. Dr. Paulo Caliendo.

Curso de Direito Tributário

Paulo Caliendo

Curso de Direito Tributário

Porto Alegre, 2023

Direção editorial: Ingo Wolfgang Sarlet
Diagramação: Editora Fundação Fênix
Concepção da Capa: Editora Fundação Fênix

O padrão ortográfico, o sistema de citações, as referências bibliográficas, o conteúdo e a revisão de cada capítulo são de inteira responsabilidade de seu respectivo autor.

Esta obra foi editada com o apoio - Auxílio CAPES/PROEX Nº 0776/2018, Processo Nº 23038.001021/2018-58

Série Direito – 72

Catalogação na Fonte

C153c Caliendo, Paulo
Curso de direito tributário [recurso eletrônico] / Paulo Caliendo. – 5. ed. – Porto Alegre : Editora Fundação Fênix, 2023.
1439 p. (Série Direito ; 72)

Disponível em: <http://www.fundarfenix.com.br>
ISBN 978-65-5460-034-7
DOI https://doi.org/10.36592/9786554600347

1. Direito tributário. 2. Direito público. 3. Direito fundamental. 4. Tributos. 5. Impostos. I. Título

CDD: 340

Responsável pela catalogação: Lidiane Corrêa Souza Morschel CRB10/1721

Aos meus pais, Domigos Velloso (*in memoriam*), Sílvia Caliendo (*in memoriam*),

e à Juliana Damásio, pela importância fantástica que teve em todas as minhas obras.

Aos Professores Paulo de Barros Carvalho, Heleno Taveira Torres, Ingo Sarlet, Ricardo Lobo Torres (*in memmorian*), Fernando Scaff, Luís Eduardo Schoueri, Roque Carrazza, Elisabeth Carrazza e Ives Gandra Martins, aos quais minha gratidão somente é comparável à minha admiração.

Aos Professores Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo, Paulo Ayres, Denise Lucena Cavalcante, Carlos Leonetti, Oksandro Gonçalves, Maria de Fátima Ribeiro, Gustavo Brigagão, Betina Grupenmacher, Eduardo Sabbag, Marta Neves, Juarez Freitas, Draiton Gonzaga, com amizade e admiração.

Aos colegas do Grupo de Pesquisas Avançadas em Direito Tributário, especialmente, João Ricardo Nüske, Victoria de Nadal, Bruna Lietz e Laura Figueiredo, Stefanie Turatti, Victoria Maltchik, bem como os colegas de FESDT Melissa Castello e Edmundo Eichenberg,

Aos alunos, professores e colegas de Doutorado, Mestrado e Graduação da PUC-RS e sócia Cecille Pallarés.

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO

"Si hortum in bibliotheca habes deerit nihil
Se tens um jardim e uma biblioteca, nada lhe faltará".
Cícero

A presente 5ª. Edição do Curso de Direito Tributário possui como principal objetivo ensinar o Direito Tributário de modo sistemático. Não se trata de um estudo dogmático ou esquemático. Seu objetivo principal não é a preparação para concursos públicos ou para provas universitárias, mas o desenvolvimento da ciência do Direito Tributário de modo consistente e crítico.

O estudo sistemático do Direito Tributário deve inicialmente prestar as devidas homenagens aos Clássicos do Direito Tributário, objeto de nossas obras "Clássicos do Direito Tributário"[1] e "Leituras Clássicas do Direito Tributário"[2]. Aconselhamos vivamente a leitura das obras citadas, para conhecer a história dos conceitos em Direito Tributário. A redação de qualquer artigo, monografia ou livro em Direito Tributário deve levar em conta os autores clássicos, que moldaram o nosso sistema constitucional tributário. Igualmente, autores de textos avançados devem considerar obrigatoriamente a leitura de autores clássicos no Direito estrangeiro.

O estudo sistemático afasta-se de um estudo praxista e esquemático por enriquecer-se com os debates fundamentais de nossa disciplina, compreendendo e dialogando com a filosofia do Direito Tributário. Um estudioso atento e avançado irá prestar a devida atenção aos grandes debates, aparentemente dogmáticos, mas que se assentam em referenciais teóricos distintos. Pressupostos teóricos distintos podem ocasionar interpretações jurídicas claramente diversas e o entendimento das sutis distinções pertence ao leitor das grandes obras filosóficas. Para uma leitura adicional indicamos o nosso livro Três Modos de Pensar a Tributação[3].

Nenhuma obra, contudo, será adequada ao bom estudo do Direito Tributário, se não for orientada pelo imenso desejo de se encontrar com outros estudiosos,

---

[1] CALIENDO, Paulo. Clássicos Do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogados, 2016.
[2] CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CALIENDO, Paulo *et* LUCENA, Denise. Leituras Clássicas de Direito Tributário. Salvador: Juspodium, 2018.
[3] CALIENDO, Paulo. Três modos de Pensar a Tributação. Porto Alegre: Livraria do Advogados, 2009.

debater e resolver questões sofisticadas. A prática tributária pode ser simulada e aprendida, para tanto indicamos as nossas obras fruto do Tax Moot Brasil[4] e do Tax Moot Carf[5], que trazem os melhores melhorias e debates sobre temas amplamente controvertidos e relevantes.

Nosso desafio é realizar a disseminação do ensino e do conhecimento jurídico, em uma era marcada pela velocidade, pela digitalização e inteligência artificial aplicada ao Direito. A rapidez das mudanças tecnológicas e jurídicas exige um novo modelo editorial, que se encontra claramente aderente aos propósitos editoriais da Editora Fundação Fênix, cuja *Série Direito* é vinculada ao PPG em Direito da PUCRS. Manter a tradição em um mundo em constante mudança é o desafio de nossa geração. Que as futuras gerações colham um mundo melhor.

Desejamos a melhor leitura e estudo, para o desenvolvimento do Direito, o aprimoramento da sociedade, o sucesso individual e profissional de nossos estimados leitores.

Bons estudos e leitura,

Prof. Dr. Paulo Caliendo.
Prof. Titular da PUCRS.
www.paulocaliendo.com.br
Youtube: Prof. Paulo Caliendo
ORCID: https://orcid.org/0000-0002-7549-8275
GOOGLE ACADÊMICO:
https://scholar.google.es/citations?user=GBUz1kgAAAAJ&hl=pt-BR
ID Lattes: 9047483160060734

[4] https://www.fundarfenix.com.br/ebook-2/v-tax-moot-brazil.
[5] https://www.fundarfenix.com.br/_files/ugd/9b34d5_473075883c98473bb00a41dd1e3574da.pdf.

1. Capítulo introdutório

A Método científico

Fazer ciência é escolher determinado método a ser aplicado a um objeto delimitado, assim, a escolha do método e a definição do objeto são fundamentais para determinar exatamente sobre o quê estamos falando.

O bom uso da linguagem é essencial para determinar o problema, o objeto e o método de análise. Muitos dos grandes problemas em Direito decorrem do mau uso da linguagem na definição dos termos jurídicos. Cada ciência possui o seu instrumento de trabalho e o uso adequado e desenvolto demonstra a maior perícia ou não daquele que o utiliza. Aquele que melhor souber utilizar as palavras, os conceitos, as definições e o método jurídico terá melhores instrumentos para atingir os resultados almejados.

A palavra bem definida é como uma lâmina bem afiada que corta melhor o seu objeto. Afinal, conhecer é organizar a complexidade em um sistema racional. O conceito jurídico não é apenas um signo em relação a outros signos. O jurídico é denso em valores. Imerso em fatos, ele busca resultados, efeitos. O Direito não é dotado de uma linguagem asséptica, pura. O Direito é essencialmente uma ciência prática.

Uma das tendências mais perversas de nosso tempo foi a tentativa de excluir os valores do Direito. A busca de uma linguagem jurídica destituída de valores, de fatos, de consequências transformou o estudo do Direito em um estudo da lógica. O Direito é uma ciência prudencial, como bem descobriram os romanos. Devemos retornar aos estudos romanos primordiais que ensinavam que o jurídico deve servir à sociedade.

Dois contrassensos proliferaram no último século. De um lado, o esvaziamento de valores na ciência do Direito e, de outro lado, um voluntarismo judicial. A ilusão de criar uma ciência jurídica sem fatos e valores se demonstrou equivocada. O velho brocardo *fiat jus pereat mundus* (faça-se justiça mesmo que pereça o mundo) é a súmula do erro. As consequências importam para o Direito e devem ser levadas a sério. O Direito não existe puro, com a guarda do regimento de gigantes prussianos a barrar a entrada de elementos extrajurídicos. A ciência do Direito é uma ciência humana aplicada e logo deve tratar de temas humanos tais como a intencionalidade, os vieses e os modelos comportamentais. O debate racional

deve considerar os limites da razão, a racionalidade limitada e mesmo as condutas irracionais que surgem no comportamento em grupo. O direito possui uma racionalidade prudencial e não meramente analítica. Seu método deve ser correspondente. Não pode ser lógico-semântico apenas, deve ser pragmático também. Não pode ser apenas estruturalista, deve ser funcionalista (consequencialista) também.

O outro erro comum está em identificar o direito tributário com a realidade dos julgamentos dos tribunais. O direito tributário não pode ser entendido apenas como a realidade da jurisprudência. Teríamos aqui o caso inverso. O estudo do Direito passaria a ser sobre a probabilidade de determinados julgamentos. Esse voluntarismo enxerga apenas a superfície do problema e não entende como os conceitos jurídicos são formados lentamente pelo trabalho árduo da doutrina. Negar a realidade dos tribunais, contudo, é um erro tão grave como sacralizá-lo.

A metodologia da ciência do direito tributário (MCDT) deve evitar dois erros comuns: de um lado, o ecletismo teórico (confusão) e, de outro, a falta de consistência (incompreensão).

O ecletismo ocorre com uso de matrizes teóricas diversas. A falta de *consistência* significa a utilização de um conceito sem dominar os seus elementos internos. Para evitar estes erros, devemos aplicar dois testes: *coerência* e *consistência*.

O *teste de coerência* implica investigar quais os pressupostos teóricos que caracterizam determinada matriz teórica. Esse teste é respondido pelas seguintes questões: qual a matriz teórica que fundamenta determinada concepção? Essa análise possui quais entendimentos divergentes ou contraditórios?

O *teste de consistência* exige verificar se todos os elementos utilizados em um determinado conceito são adequados e vinculados, se não falta nenhum elemento. Todos os elementos necessários devem estar explicitados suficientemente.

Referencial teórico

Existem três modos de encarar o direito tributário, bem como as normas e conceitos gerais, a definição de tributos, suas espécies, do conceito de obrigação tributária, lançamento, crédito, prescrição e decadência.

São formas de pensar o direito tributário: a interpretação sistemática, conceitualista e normativista.

A *interpretação sistemática* é uma forma de compreensão da norma tributária em sua estrutura e função. Pretende compreender o sentido normativo e suas consequências. Não há uma cisão absoluta entre sujeito e objeto. Nem o objeto de estudo é somente o objeto, nem fruto apenas da construção do sujeito. Não há uma primazia absoluta do método sobre o sentido. Estrutura e sentido fazem parte do objeto e do método de estudo. Três aspectos serão essenciais: o estudo dos direitos fundamentais, o problema da justiça e da argumentação jurídica. Trata-se de uma interpretação que busca seus fundamentos nos princípios essenciais do ordenamento e nas formas de concretização dos direitos fundamentais em uma sociedade democrática.

A *interpretação conceitualista* representa um modelo refinado de formalismo jurídico, em que a aplicação normativa aparece como o resultado mais perfeito e acabado da ciência jurídica. Este modelo que entende que o sistema jurídico-tributário é composto de normas, proposições e conceitos, sendo que os conceitos se constituem em seu elemento mais relevante. O sistema jurídico se constitui em um todo ordenado, em que os conceitos se encadeiam em relações de ascendência e descendência entre as normas jurídicas. O sistema jurídico se constitui em um todo integrado, em que os conceitos extraem seu significado de conceitos superiores. A correção do discurso jurídico fundamenta-se num desenvolvimento conceitual avaliado por critérios de lógica dedutiva. A subsunção de conceitos se caracteriza por um processo de dedução de normas jurídicas a partir de conceitos.

A *interpretação normativista* apresenta os seguintes postulados teóricos: a noção do direito como um sistema de normas jurídicas, a teoria da norma fundamental e a teoria da hierarquia normativa. Para Kelsen, o Direito é um sistema de normas jurídicas e assim o caráter de jurídico de uma norma decorre de sua

pertinência ao sistema de normas jurídicas. A validade é característica de uma norma pertencer ou não ao sistema jurídico. Nesse entendimento, a essência do fenômeno jurídico está na forma das normas jurídicas. Superando o caos normativo de todos os elementos particulares, encontrar-se-ia ao final um elemento abstrato e autônomo denominado de norma jurídica. Somente assim encontrar-se-ia o conceito geral de Direito e a noção de que o fundamento de validade das normas jurídicas é um e apenas um: a sua recondução à norma jurídica fundamental. O direito adquire uma estrutura escalonada de normas jurídicas, e esta será conhecida como a "estrutura piramidal" do Direito.

Entendemos que a interpretação sistemática é muito superior aos modelos conceitualistas e normativistas. O normativismo peca pelo excessivo formalismo, enquanto o conceitualismo pretende encontrar uma essência conceitual inalcançável.

Desse modo, esta obra pretende estudar o direito tributário com as seguintes premissas:

1. *Unidade teórica entre Constituição, Código Tributário e demais normas tributárias infraconstitucionais:* o texto constitucional e o CTN não são dois continentes separados. Não há como separar a Constituição das normas gerais de direito tributário.

2. *Unidade jurisprudência e legislação:* não há como estudar o texto legal e esquecer de realizar um cotejo com a interpretação jurisprudencial, nem estudar somente a jurisprudência como se os institutos de direito tributário tivessem uma criação casuística, sem nenhuma referência legal, admitindo despreocupadamente que qualquer solução judicial possa brotar, mesmo que *contra legem*. Deve existir uma unidade entre o estudo da jurisprudência e a exata compreensão da dignidade da legislação em um estado democrático.

3. *Postura crítica:* a doutrina é fonte de inspiração para o direito tributário, permitindo uma metodologia que *compare* os diferentes métodos, esclareça as suas diferenças e forme convicção.

4. *Valorativa:* esta obra parte de sua compreensão básica do sentido e fundamento do direito tributário: *a justa distribuição dos encargos necessários ao financiamento dos direitos fundamentais em uma sociedade democrática*.

B Direito tributário como ramo do direito público

O direito tributário é o ramo didaticamente vinculado ao direito público.

Evolução histórica

Os estudos em direito tributário evoluíram de uma ausência de pesquisas sobre a tributação para a sua análise científica pelos economistas políticos (a partir de Adam Smith), passando por teóricos administrativistas até adquirir autonomia didático-científica como ramo jurídico. Iniciaram como parte da economia política dedicada às finanças públicas e somente assumiram autonomia didática com os estudos do início do século XX por professores italianos e alemães, que passaram a entender a tributação como parte do direito financeiro e em seguida do direito administrativo. Será especialmente no Brasil e por obra de Geraldo Ataliba e Aliomar Baleeiro que o direito tributário será entendido como parte do direito constitucional.

Escolas

Existem diferentes escolas que pensam sobre a vinculação do direito tributário a determinado ramo. As mais importantes são vistas a seguir:

Direito civil

A primeira e mais antiga teoria parte do pressuposto de que o objeto de estudo do direito tributário é a obrigação tributária e os pressupostos de estudo desta disciplina devem ser buscados no direito privado, visto que se trata do ramo que elaborou uma consistente teoria das obrigações. Toda a noção de obrigação tributária, crédito e suas causas de extinção, suspensão e exclusão encontram resquícios desse entendimento.

A principal crítica a esta escola decorre do entendimento de que a relação obrigacional privada se desenvolve entre iguais (*simétrica*) e a tributária entre o Estado e o indivíduo, ou seja é *assimétrica.* A obrigação civil surge do acordo de

vontades (*ex voluntatis*) e a tributária é imperativa ou cogente (*ex lege*).

Direito financeiro

Esta escola entenderá que o direito tributário é parte do direito financeiro. Este ramo se preocupa em estudar a atividade financeira do Estado, particularmente a arrecadação de receitas derivadas. Este era o entendimento de Enno Becker (1919-Alemanha) e Aliomar Baleeiro (1974-Brasil)1.

A principal crítica decorre que o direito tributário possui princípios de legitimação diversos do direito financeiro. Enquanto o direito financeiro aborda a receita tributária como fonte de recursos para o financiamento da esfera pública, o direito tributário trata da receita pública como relação de cidadania, como forma de realização de um dever fundamental e garantindo os direitos correspondentes.

Direito administrativo

Parte-se do entendimento de que o direito tributário versa especialmente sobre a relação entre administrado-contribuinte e a administração tributária. Foi justificado por diversos autores relevantes, tais como: Celso Antônio Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba.

Pode-se criticar este entendimento por realizar uma subordinação do direito tributário ao direito administrativo. Há logicamente uma aplicação dos seus princípios aos princípios de direito da Administração (publicidade, pessoalidade, moralidade etc.), contudo, o direito tributário possui princípios próprios relevantes, tais como: da capacidade contributiva, da neutralidade e da justiça fiscal.

Direito constitucional

O fenômeno da tributação está no núcleo essencial do vínculo constitucional ao estabelecer a forma de custeio dos direitos fundamentais. Todo direito

---

[1] Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 7.

fundamental possui um custo e a tributação é a forma democrática de repartir o seu encargo entre os cidadãos. A Constituição brasileira é uma das mais detalhistas sobre o poder de tributar e suas limitações e, portanto, toda a discussão constitucional se torna uma argumentação em que a premissa maior será sempre o texto constitucional, gerando indagações recorrentes sobre a constitucionalidade das leis. Se toda a discussão inicia com uma premissa constitucional, a corte constitucional será recorrentemente chamada para deliberar sobre casos de conflitos de interpretação.

C Definição de direito tributário

O direito tributário é *ramo didaticamente autônomo do direito público que estuda validade e eficácia das normas jurídico-tributárias, que impõe o dever constitucional de pagar tributos.*

Principais características

Vejamos em detalhe as principais características do direito tributário.

Ramo do direito público: as normas tributárias apresentarão sempre o Estado em dois polos da relação jurídica. A suas normas são dotadas de compulsoriedade. O interesse será sempre coletivo, na proteção do bem comum e das finalidades públicas. Não se deve exagerar o sentido de que as normas públicas possuem primazia automática sobre os interesses particulares, mas sim preferência, dado que o objetivo das normas públicas é justamente proteger cada interesse particular de modo coerente com os interesses de outros indivíduos. Entender de modo contrário poderia sugerir soluções inconciliáveis com os direitos fundamentais.

Direito constitucional: o direito tributário trata necessariamente do cumprimento do dever fundamental de pagar tributos como forma de financiamento dos direitos fundamentais.

Direito obrigacional: o direito tributário trata de uma espécie particular de obrigação *ex lege*: o tributo. Esta obrigação possui credor (Estado) e devedor (contribuinte); objeto obrigacional (prestação pecuniária); e vínculo obrigacional (lei).

Cabe observar, contudo, que o direito tributário não versa apenas sobre obrigações pecuniárias, mas também sobre deveres instrumentais formais e sobre a cooperação do contribuinte na tarefa de arrecadar tributos. No entanto, a função extrafiscal dos tributos funciona como normas incentivadoras (normas premiais) que regulam condutas e políticas públicas, superando em muito a tarefa de arrecadação de tributos em determinados casos.

Direito tributário brasileiro como ramo do direito constitucional

O entendimento de que o direito tributário é parte do direito constitucional possui consequências extremamente relevantes, que superam em muito as doutrinas anteriores. Assim:

– *dever fundamental:* há uma passagem da compreensão do direito tributário como fundado em obrigações patrimoniais *ex lege* para sua natureza de dever constitucional. A natureza obrigacional cede espaço para o estudo dos deveres fundamentais;

– *direitos fundamentais do contribuinte:* as compreensões das limitações ao poder de impor tributos e cobrá-los como éticas, políticas, financeiras ou legais são substituídas pelo entendimento de que os direitos do contribuinte estão no núcleo essencial do texto constitucional, protegidas por cláusulas pétreas, proibição de retrocesso ou de interpretações que não sejam conforme a Constituição. De mero fenômeno político, o poder de tributar passa a ser visto pela ótica dos direitos fundamentais. O financiamento destes deve ocorrer sem ferir os direitos daqueles que sustentam o seu custeio. Seria contraditório querer financiar os direitos fundamentais descumprindo outros direitos de igual estatura. Os fins não justificam a adoção de meios que atentam contra si próprio, assim, os meios utilizados devem respeitar padrões de razoabilidade. Os direitos fundamentais do contribuinte possuem aplicabilidade direta e a sua fundamentalidade está vinculada à proteção da dignidade do indivíduo, que não pode ser privado de sua propriedade, do fruto de seu trabalho, do labor econômico ou da liberdade econômica. A proteção do contribuinte dar-se-á por meio de um conjunto de direitos de defesa contra a ação do Estado Fiscal;

– *interpretação constitucional:* diferentemente da interpretação normativista, as grandes questões em direito tributário não podem ser resolvidas apenas com recurso à teoria da incidência da norma tributária, sendo absolutamente necessário verificar-se a necessidade de ponderação entre interesses, valores e princípios jurídicos, por meio de uma decisão que permita um discurso jurídico coerente. A Corte Constitucional ao julgar reconstrói a coerência do sistema ao preservar a unidade e a ordenação entre conceitos, valores e normas jurídicas.

Relacionamento com as demais disciplinas: autonomia didática

O direito tributário possui autonomia didática em relação aos outros ramos do Direito, dado que o ordenamento jurídico é uno. Torna-se impossível tratar de um tema sem verificar seus fundamentos em outros ramos do Direito. Assim, por exemplo, ao tratar do IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana), há a necessária busca de conceitos em outros ramos do Direito, tais como: propriedade (direito civil); zona urbana (direito municipal e constitucional); município (direito constitucional) etc. O direito tributário será um Direito de sobreposição, ao incidir sobre fatos jurídicos conceituados em outros ramos do Direito, tais como o contrato, a propriedade ou a prestação de serviços.

Direito privado: os conceitos utilizados em direito tributário não podem alterar o sentido e o alcance dos conceitos de direito privado, conforme o art. 110 do CTN2.

Direito financeiro: enquanto o direito financeiro cuida da organização das finanças do Estado, ou seja, de suas receitas e despesas, o direito tributário trata tão somente das receitas públicas derivadas e de sua arrecadação. Diversas normas financeiras serão importantes para o direito tributário, tais como Lei n. 4.320/64 (conceito de receita pública), a Lei Complementar n. 101/2001 (Lei de Responsabilidade Fiscal), entre outras, especialmente ao tratar sobre a concessão de benefícios e incentivos fiscais.

---

[2] "Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

Direito administrativo: para alguns autores, a ligação entre os dois ramos é tão forte que justificaria a sua inclusão como ramo do direito administrativo. A sua importância revela-se particularmente importante para o fenômeno da cobrança dos tributos por meio do lançamento como ato administrativo vinculado.

Direito processual: a conexão entre as duas disciplinas é clara pelo fato de que o crédito tributário não satisfeito produzirá uma pretensão resistida que demandará a execução fiscal. O direito processual proverá a execução fiscal de normas subsidiárias sobre o *iter* processual, sobre os princípios aplicáveis à ampla defesa e ao devido processo administrativo.

Direito penal: o vínculo entre as duas disciplinas é estreito, visto que a prática de condutas evasivas ou fraudulentas implicará a aplicação da sanção penal. Dentre as diversas normas relevantes, podemos citar a Lei n. 8.137/90. Os princípios de direito penal (intervenção mínima, da insignificância, *in dubio pro reo*, entre outros) também serão orientadores da aplicação de sanções no direito tributário sancionatório.

Direito internacional público: o vínculo entre as duas disciplinas se dá principalmente mediante as convenções que visam evitar a dupla tributação da renda e a evasão fiscal, os acordos de cooperação em matéria aduaneira e os acordos sobre livre comércio e de redução de barreiras tarifárias.

Direito especiais: o direito tributário apresenta um papel muito importante no desenvolvimento do direito ambiental, do direito agrário, da informática e de tantos outros, por meio da utilização da extrafiscalidade como forma de regulação e incentivo de condutas favoráveis ao desenvolvimento sustentável, da reforma agrária e da inovação.

Relacionamento entre o direito tributário e o direito financeiro

Como já afirmamos anteriormente, o direito tributário e o direito financeiro possuem diferenças expressivas nas suas abordagens do fenômeno “tributo”. O enfoque do *direito financeiro* verifica a receita e a sua função no ordenamento como ingresso financeiro. A abordagem do *direito tributário* estuda o tributo como dever fundamental de financiar direitos fundamentais, por meio de uma obrigação *ex lege*.

A própria *denominação da disciplina* salienta esta tensão entre o enfoque financeiro e o entendimento constitucional-tributário. A denominação da disciplina de *direito fiscal* salienta os propósitos financeiros do fisco em realizar a arrecadação de tributos. O nome *direito tributário* ressalta o equilíbrio entre os deveres constitucionais e os direitos fundamentais.

D Evolução histórica

Para estudar o direito tributário, é importante ter uma noção do fenômeno da tributação através dos séculos, visto que todo o texto normativo possui um con(texto) particular. Do ponto de vista histórico, poderíamos dividir simplificadamente a história da tributação nas seguintes fases: i) estado antigo; ii) estado feudal; iii) estado patrimonial; iv) estado absoluto; v) estado de direito; e vi) estado democrático de direito.

Tributação no estado antigo: tributo como adequação à ordem natural

A sociedade antiga é dominada pela ideia de ordem. O indivíduo não existe fora da sociedade ("o homem fora da sociedade ou é um deus ou um bruto" – *Política*, Aristóteles). A tributação significava uma forma de manutenção da ordem natural, uma contribuição que cada indivíduo devia ao Estado em decorrência de um vínculo transcendente e não de uma obrigação legal ou patrimonial. A violação desse dever feria a ordenação divina e não apenas uma exigência terrena.

A palavra tributo decorre etimologicamente dos primórdios da civilização e designa a repartição ou divisão de bens entre tribos (*tribuere*) e significava primeiramente os valores devidos pela tribo derrotada como tributo à vencedora. Não possuía um significado ético ou moral, mas tão somente a imposição do vencedor sobre o perdedor em uma guerra.

Em Roma, houve uma evolução do sentido dos tributos. Estes passaram a ter uma relevância razoável na economia romana, houve uma ampliação significativa em sua importância. Duas grandes espécies de tributos eram cobradas: sobre a terra (*tributum soli*) e por pessoa (*tributum capitis*). Este último será o antecedente remoto

da origem do imposto sobre a renda.

Tributação no estado feudal: tributação descentralizada

O estado feudal tem como características: a) grande descentralização; b) existência de esferas competitivas de poder tributário e c) ordenação social em estruturada em estatutos diferenciados. A descentralização de poder no estado feudal era tão significativa que mesmo a expressão "estado feudal" tem sido questionada. Não existia um poder dominante e diversas esferas disputavam para determinar sua hegemonia: príncipe, clero, nobreza e, posteriormente, burguesia. A sociedade ainda se mantinha estruturada conforme o estatuto (*status*) do indivíduo e o seu conjunto de direitos e obrigações derivava de sua posição no âmbito da hierarquia social.

Para o direito tributário esta situação significava: a) a inexistência de um poder central tributante; b) diversas esferas exigiam contribuições dos membros da sociedade (clero, príncipe e nobreza); e c) que as obrigações tributárias diferenciavam-se em função da posição social. Assim, alguns membros da sociedade tinham o privilégio de não pagar impostos, como, por exemplo, a nobreza. A tributação tinha apenas um propósito nesse momento: *ampliar a riqueza do príncipe* (soberano), nessa concepção quanto mais rico fosse o rei, mais próspero seria o reino.

Durante este período, a doutrina de São Tomás de Aquino sobre o tributo recebeu grande aceitação. Para este autor, os tributos deveriam atender ao bem comum e serem legitimamente cobrados pelo soberano. O imposto, para ser lícito, deveria possuir as quatro causas aristotélicas: i) *causa finalis*: bem comum; ii) *causa eficciens*: soberania; iii) *causa formalis*: uma justa relação entre o encargo e o resultado útil; e iv) *causa materialis*: uma justa escolha da incidência sobre pessoas e coisas.

Para São Tomás de Aquino, a tributação somente pode justificar a limitação da liberdade pela promoção do bem comum, dado que não pode haver rapina sem pecado. Para que o tributo fosse exigível, era fundamental que fosse justo, caso contrário não seria obrigatório para o homem livre. A orientação do autor é clara ao entender que o tributo somente pode ser exigível se for justo.

Tributação no estado patrimonial: surgimento da soberania fiscal centralizada

O estado moderno apresenta como principais características: a) início da centralização do poder; b) autoridade do rei sobrepondo-se aos demais estamentos sociais; e c) surgimento do Estado-nação. A ideia de centralização do poder real desenvolve-se com as noções de "soberania" estatal, contudo, ainda há a permanência da disputa entre rei, clero e nobreza.

O estado identifica-se com as rendas do príncipe e ainda permanece uma fiscalidade periférica da nobreza e do clero. A tributação tem por sentido enriquecer o rei e aumentar o seu patrimônio.

Há o surgimento do pensamento contratualista com Hobbes, Locke e Rousseau que estabelecem a noção de contrato em oposição à ordem, como fundamento da sociedade moderna. Essa ideia encontra-se na base da noção de "governo das leis" e que ninguém está acima das leis, nem mesmo o rei. Em direito tributário, tal ideia deu origem à noção de "nenhuma tributação sem representação" (*no taxation without representation*).

Tributação no estado absoluto: tributo como fruto de razões de estado

O estado absoluto consagra a centralização do poder nas mãos do príncipe, bem com a consagração de um aparelho burocrático de Estado capaz de tornar possível as ações militares do recém-surgido Estado-nação. Há o aumento das receitas tributárias e da fiscalidade centralizada.

O surgimento do estado absoluto consagra a noção da existência de razões de Estado a partir de qualquer vínculo com os interesses sociais. Trata-se do surgimento de razões independentes ou suficientes em si mesmas. Primeiro, as razões de Estado afastam os interesses da sociedade e depois as razões do próprio soberano afastam as razões do Estado (*Luís XIV* – "*L'Etat se moi*", o "*Estado sou eu*").

Tributação no estado de direito: contribuição à liberdade

O estado de direito se caracteriza pela afirmação da liberdade individual e a limitação do poder do Estado. Consagra-se a ideia de liberdades públicas (crença, opinião, religião, entre outras). É garantido ao indivíduo possuir crenças particulares independentes de uma crença "oficial". Esta afirmação é o resultado de lutas históricas pela afirmação dos direitos humanos e do cidadão, no longo percurso que nos traz da servidão à cidadania.

A tributação nessa fase não pode ser a "opressão" da liberdade, que o Estado anteriormente promovia. A fiscalidade deve estar submetida a limites claros ao poder do Estado em tributar. O patrimônio privado não pode estar à mercê dos interesses do soberano e de suas razões secretas. A tributação deve estar limitada, ser fruto da representação popular e respeitar os direitos e garantias do contribuinte. O pagamento do tributo antes de ser ato de servidão é uma contribuição do particular à manutenção da esfera pública de liberdade, que garante a cidadania.

Tributação no estado democrático de direito: tributação para assegurar políticas públicas e direitos fundamentais

Com o surgimento do Estado Democrático de Direito, consolida-se a ideia de que a defesa dos direitos individuais deve e pode ser realizada por meio de políticas ativas do Estado e não apenas de limitações à ação estatal. Cabe ao Estado, inclusive mediante a utilização de políticas fiscais, induzir a concretização de direitos fundamentais e tarefas públicas. Desse modo, tem se pensado no uso de tributos como forma de proteção do meio ambiente, de estímulo à família, incentivo à cultura, entre outros.

Uma das tarefas da política é a consagração da justiça material, ou seja, de uma repartição igualitária de bens e utilidades públicas. Podemos afirmar, portanto, que a história da tributação se constitui em um movimento que se dirige da vassalagem à cidadania. Este movimento possui uma orientação racional pelo aperfeiçoamento das formas de tributação, mas também de luta contra a opressão. Adota-se nesta obra uma perspectiva *ex parte populus* em oposição à visão *ex parte*

principis, ou seja, no conflito entre a ordem e a luta por liberdade, iremos procurar conciliar ordem e liberdade com prevalência deste último valor. Não temos receio em afirmar que a história do direito tributário é a história da luta contra a opressão fiscal e pela restrição ao poder do Estado de cobrar tributos sem limites e sem explicações para as suas despesas.

Movimento histórico geral: da opressão à liberdade fiscal e do estado patrimonial ao estado fiscal

Historicamente, a luta contra a opressão fiscal tem sido pela ampliação da cidadania e das liberdades e o direito tributário tem sido visto *ex parte populus* como uma forma de redução do arbítrio no poder de tributar ou como *ex parte principis* como uma forma de custear o Estado vigente. Grandes movimentos revolucionários se originaram com uma revolta contra uma opressão fiscal, por exemplo:

> – na *Magna Carta Libertarum* de 1215, como resposta aos novos tributos criados e cobrados pelo Rei *João Sem-Terra* para financiar as suas campanhas na França;
>
> – na *Revolução Gloriosa* (*Glorius Revolution*) de 1688, como forma de defender as garantias do cidadão e do contribuinte conquistadas na *Magna Carta Libertarum;*
>
> – na *Independência Norte-americana* (1776) iniciada contra o chamado *imposto do selo* (*Stamp Act – 1765*) e o imposto sobre o chá, existente no âmbito da nova legislação britânica sobre este produto colonial (*Tea Act – 1773*);
>
> – a *Revolução Francesa* possuiu entre as suas causas a revolta contra a elevada carga fiscal em França, principalmente o *gabelle* (imposto sobre o sal – 1286), a *tithe* (dízimo ou imposto para a Igreja), o *taille* (imposto para o Estado sobre a propriedade fundiária), o *vingtième* (imposto sobre a renda) e o *capitation* (imposto sobre o número de pessoas na família); bem como diversos tributos devidos aos senhores feudais (*impot seigneurial*);
>
> – na *Inconfidência Mineira* (1789) contra a excessiva imposição fiscal às atividades econômicas da colônia brasileira, especialmente quanto à cobrança da *Derrama*, que era uma forma de taxação obrigatória de 100 arrobas de ouro (1.500 kg) anuais na região;
>
> – na *Revolução Farroupilha* (1835-1845) que se dirigia principalmente aos tributos cobrados sobre os principais itens da Província de São Pedro (animais, couro, charque e trigo) pelos Estados de destino; sobre o sal e a propriedade fundiária. Este movimento uniu charqueadores e estancieiros contra o sistema de tributação e o centralismo administrativo do Império.

Diversos outros movimentos de resistência fiscal podem ser encontrados e muitos podem ser listados como a base de um moderno sistema de proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, bem como da mudança de paradigma da tributação de custeio dos desejos do soberano para o financiamento dos direitos fundamentais.

A defesa das liberdades fiscais estimulou o desenvolvimento do próprio Estado e o aperfeiçoamento da esfera pública, implicando a passagem da compreensão do Estado como patrimônio do soberano para o entendimento de que o poder deve ser limitado pelo Direito e pela proteção das liberdades públicas.

Das características do processo de evolução histórica

As principais características do movimento geral de evolução histórica podem ser descritas sinteticamente abaixo.

Objeto

O modo de tributar mudou durante os séculos. Inicialmente era cobrado sob a forma de *tributum in labore* (trabalho nas terras do senhor feudal) e de *tributum in natura* (pau-brasil, ouro, prata etc.) até a ser cobrado sob a forma de *tributum in pecunia* (dinheiro).

Espécies de tributos

Haverá uma passagem da tributação sobre bens específicos (ouro, carne, grãos, metais etc.) e tipos de propriedades e construções para uma tributação sobre fatos econômicos gerais: consumo (ICMS e IVA), renda (imposto sobre a renda), patrimônio (ITCMD).

Normatividade

Historicamente, a tributação surgiu em um modo de caos legislativo ou tributação casuística, ou seja, os tributos eram específicos e determinados pela vontade exclusiva do soberano. Não existia nenhuma normatividade clara ou segura, com total ausência de lei tributária, sendo regida por decretos do príncipe.

Em seguida, surge, especialmente após a *Magna Carta*, a afirmação do princípio da legalidade e do princípio de que não existira tributação sem representação. O direito tributário experimentará tardiamente o movimento de afirmação da codificação como centro do sistema de normas gerais em matéria tributária e finalmente a afirmação da constitucionalização do direito tributário.

Alguns autores apontam para os movimentos de descodificação e recodificação do direito tributário, após um largo movimento de retirada de normas do Código e a criação de sistemas de normas específicas (LC n. 116 – ISS; LC n. 87 – ICMS etc.).

Finalidade da tributação

De *mero instrumento de enriquecimento do soberano* a tributação significará o modo de *financiamento do Estado*, com clara distinção entre Fazenda Pública e Tesouro Real, ou seja, entre o patrimônio do soberano e o patrimônio público. No estado de direito, a tributação passa por nova revolução e começa a significar o modo de *custeio de políticas públicas* e, finalmente, no estado democrático de direito passa a significar o modo de *financiamento dos direitos fundamentais*. Neste último caso, a tributação financiará escolhas públicas com a participação do cidadão, que deliberará entre projetos conflitantes, estabelecendo quais os interesses a serem apoiados e quais serão descartados.

Os fundamentos da tributação serão igualmente alterados, assim de forma de compensação pela atividade do soberano (defesa, proteção ou realização de obras públicas) passa a ser entendido como forma de contribuição à Fazenda Pública (capacidade contributiva) e ao financiamento dos direitos fundamentais. Desse modo, deixa a tributação de ser uma forma ocasional de arrecadação e passa a ser uma *forma de cobrir necessidades permanentes da Administração Pública*.

Igualmente, ocorrerá uma mudança nos destinatários da tributação, de tal modo que passará de uma forma de imposição sobre determinados grupos ou estamentos a uma forma de tributação universal sobre todos os cidadãos.

Pensamento jurídico-tributário

O pensamento jurídico-tributário evoluiu de um longo período consagrado pela ausência de estudos sobre a tributação pelos juristas e uma preocupação exclusiva pelo tema por parte de teólogos, filósofos, economistas e cientistas políticos, para um momento de análise científica pelos economistas políticos e financistas. Com a consolidação do Estado racional-legal, começam a surgir estudos teóricos por parte de administrativistas até que seja defendida a autonomia didático-científica da matéria como ramo jurídico a ser estudado autonomamente.

Parte I

Sistema constitucional tributário

1 A Constituição Federal como fonte superior do direito tributário

1.1 A ideia de Constituição como centro do sistema tributário direito tributário

O poder de tributar está fundamentalmente ligado à ideia de Constituição, que deve ser entendida como *o conjunto de normas (princípios e regras) e valores normativos que estabelecem a estrutura jurídico-política de uma sociedade organizada*. Os valores normativos são distintos dos valores sociais ou individuais. Aqueles são compartilhados por um grupo social, enquanto os valores individuais remetem à subjetividade de um indivíduo. Por definição, são aqueles positivados em um determinado ordenamento.

A tributação é parte importante da sociedade humana, de tal modo que podemos afirmar que onde existe comunidade existe alguma forma de "tributação" (*ubi cives, ubi tributum*). A palavra tributo somente assumirá o sentido atual muito recentemente. No início, referia-se ao pagamento que as tribos vencidas pagavam às tribos vencedoras. O *tributo* será hodiernamente considerado como toda a forma de contribuição privada destinada à manutenção da "esfera pública". A esfera pública será considerada toda forma de organização institucional que possui objetivos gerais em oposição a objetivos meramente particulares.

Desde o início da sociedade humana surge uma tendência à *divisão de funções sociais* no âmbito da comunidade. Surgem caçadores, agricultores, sacerdotes, guerreiros e outras funções sociais. A divisão de atribuições sociais implica que certos integrantes da comunidade estarão ocupados com tarefas gerais, tais como rituais (controle) ou guerras (comando).

A esfera pública tem se desenvolvido através dos séculos, mas a sua natureza bifronte de *persuasão e controle* permanece. Para manter essa estrutura institucional, impõe-se à outra parcela social a missão de transferir a riqueza necessária à manutenção do aparato estatal.

A história da tributação tem sido a que leva o indivíduo *da servidão à cidadania*. Ela é a luta contra o poder e pela manutenção de uma esfera privada autônoma e digna.

O direito tributário nacional deve ser analisado a partir da ótica constitucional. Constituição é o lar por excelência do problema da cidadania e a cidadania é a questão fundamental da tributação. Não há na tributação uma mera relação de poder ou uma relação contratual entre Estado e cidadão, mas, essencialmente, uma relação jurídica sobre como se dá o pacto fundamental na constituição de uma esfera cívica (*cives*) de liberdade e igualdade entre público e privado.

O direito tributário encontra diversas formas de justificação, conforme a referência teórica a que esteja referenciado. E pode ser entendido como: *i)* expressão do poder (pensamento conceitual); *ii)* sistema jurídico (pensamento normativo); ou *iii) sistema de direitos e deveres fundamentais* (pensamento sistemático), fundado em uma ética material.

A ideia de constituição difere bastante em cada fase do pensamento jurídico--tributário (*conceitualismo*, *normativismo* e *sistemático*). No *pensamento conceitual,* o sistema de conceitos de direito tributário possui um âmbito material diverso daquele tratado pelo texto da Constituição. A Constituição trata das estruturas de poder, enquanto o direito tributário trata de um ramo específico do quotidiano do poder. O direito tributário, aqui, é entendido como subordinado ao direito administrativo, civil e até mesmo financeiro e indiretamente da Constituição.

A ideia de constituição no *pensamento normativista* compreenderá o direito tributário como subsistema do direito constitucional. O direito tributário complementa o direito constitucional, dentro do encadeamento normativo, por meio de uma relação entre norma superior (Constituição) e norma inferior (Código Tributário). Essa compreensão é importante para entender as normas constitucionais como fontes de validade e eficácia do direito tributário.

O desafio está em estudar a Constituição não apenas como conceito original ou norma superior, mas como um sistema integrado, de tal forma que o próprio direito tributário não possa ser entendido sem sua referência a princípios que perpassam a todo sistema tributário. A Constituição não é mera fonte formal ou elemento de estruturação e unidade, mas constituinte da estrutura semântica das normas tributárias. O tema constitucional, ao perpassar todo o discurso jurídico-tributário, garantindo-lhe coerência, consistência e conformidade, determina tanto a estrutura sintática necessária (regra-matriz de incidência tributária) quanto a

estrutura semântica suficiente (sentido). O elemento integrador de todo o sistema tributário estará na noção de direitos fundamentais do contribuinte, com base na ideia de justiça fiscal.

1.1.1 Pensamento conceitual: estrutura de poder político

No *pensamento conceitual*, o tributo está vinculado às escolhas do poder político e não a um modelo normativo organizado por meio da codificação ou da constitucionalização. Tradicionalmente, entendia-se que o poder fiscal vinculava-se à *tese da substancial ilimitação do poder soberano do Estado* e tal poder se mantinha no momento de criação dos tributos. Tal crença encontrava-se tão arraigada que persistiu mesmo sob o regime constitucional de determinados países, como bem relata Gian Antonio Micheli sobre a situação da doutrina de seu país sob a vigência da Constituição Republicana.[1]

1.1.2 Pensamento normativista: estrutura normativa

O *normativismo* irá entender que a Constituição se configura como a fonte primeira e superior do ordenamento tributário, de tal modo que da Constituição Fiscal derivam todas as demais normas jurídicas do sistema tributário. A diferença, contudo, em relação ao pensamento conceitual se caracteriza pela compreensão de que a Constituição possui um aspecto essencialmente *formal*.

Por óbvio, a Constituição possui um sentido formal na medida em que os valores que carrega são objetivados sob a forma de comandos deônticos: proibido, obrigatório e permitido. Para esta concepção, o jurídico não realiza considerações ético-políticas sobre os seus comandos, apenas garante validade e eficácia aos comandos oriundos da ética e da política que se juridicizaram e ingressaram no sistema jurídico adquirindo eficácia normativa.

Deve-se ressaltar que do mesmo modo que não existe apenas *uma concepção normativista,* não há igualmente apenas *uma concepção normativista da*

---

[1] Cf. MICHELI, Gian Antonio. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 90.

Constituição. Para a teoria normativista, o problema da Constituição é essencialmente um problema sobre as fontes do Direito e não sobre o conteúdo e sentido das normas existentes em um dado sistema jurídico. Diversos são os sentidos atribuídos à função e natureza jurídica da *Constituição Tributária*, assim poderíamos ilustrar que sob o ponto de vista normativo a *Constituição Tributária* possui dentre os seus diversos entendimentos os seguintes como:

> i) *veículo introdutor de normas jurídicas*: a Constituição Tributária deve ser compreendida como o veículo normativo por excelência na introdução de novas normas jurídicas no sistema, visto que ela própria é a portadora de todo um sistema jurídico que irá regular a vida social;
> ii) *norma superior*: a Constituição Tributária será a norma mais importante e mais elevada do sistema jurídico-tributário. Desta irá decorrer e derivar todas as demais normas, que por sua vez irão procurar no texto constitucional o seu fundamento de vigência e validade;
> iii) *norma primeira*: a Constituição Tributária será a norma genética do sistema tributário, ou seja, de onde todas as demais normas jurídico-tributárias irão procurar sua validade, mas principalmente ela será a norma inaugural do sistema jurídico-tributário, inexistindo norma superior ou mesmo anterior em validade. As constituições anteriores farão parte da história do Direito, mas não do ordenamento positivo;
> iv) *norma de reconhecimento*: o texto constitucional adquirirá a função de norma de reconhecimento, no sentido de que todas as demais normas irão atestar a sua pertinência ao sistema jurídico, bem como o seu fundamento de validade se "re-conhecendo" no texto da Constituição. Esta recondução normativa estrutura a cadeia normativa, em que o retorno à Constituição permite que uma norma tenha a *garantia* (*warrant*) de que pertence ao sistema e, logo, é uma norma válida e eficaz;
> v) *norma de distribuição de competências*: o texto constitucional será uma carta de poderes normativos, ou seja, uma carta de repartição e delimitação de competências jurídicas. Não se trata mais de uma mera carta de poder fiscal, mas da carta de delimitação do poder de tributar.

O normativismo falha ao compreender a Constituição como mera fonte formal e norma superior das normas jurídicas do sistema jurídico, sem compreender o alcance do texto constitucional como uma norma de compromisso entre setores sociais distintos sobre dilemas valorativos. A Constituição é uma carta política que

carrega os valores sociais (*carta axiológica*) mais importantes de uma sociedade e orienta a solução leal de conflitos existentes em uma dada sociedade.

1.1.3 Pensamento sistemático: relação jurídico-tributária como fenômeno complexo

O pensamento sistemático irá compreender a Constituição como a norma jurídica mais importante no sistema jurídico, detentora de princípios, regras e valores jurídicos. A tributação passa a ser entendida como dever fundamental derivado do texto constitucional e não apenas como obrigação derivada de lei. Conforme Ricardo Lobo Torres: "tributo será considerado o dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e da declaração dos direitos fundamentais"[2]. Concordamos com essa análise.

A centralidade da explicação dos deveres fiscais por meio da legislação foram explicados por Casalta Nabais em decorrência do fato que "os deveres fundamentais, por via de regra, não têm o seu conteúdo concretizado ou concretizável na constituição, sendo, pois, deveres de concretização legal"[3]. Para o autor, tal situação faz compreender que o primeiro destinatário das normas constitucionais sobre o poder de tributar seja o legislador ordinário.

O pensamento sistemático irá entender a Constituição em sua natureza dúplice, tanto como *carta de direitos* (*limitações ao poder de tributar*) quanto como *carta de competências* (*poder de tributar*). De um lado, como norma de atribuição de competências e, de outro, como norma de exclusão de competência tributária sobre determinadas condutas.

O pensamento sistemático difere dos momentos anteriores ao reafirmar a Constituição como a norma mais importante na atribuição do dever fundamental de pagar tributos, bem como na compreensão desta como um sistema de princípios, regras e valores constitucionais.

---

[2] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O conceito constitucional de tributo. *Teoria geral da obrigação tributária*. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 567.
[3] Cf. NABAIS, Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Por uma liberdade com responsabilidade*. Estudos sobre direitos e deveres fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 174.

Em nosso entender, o *direito tributário é o ramo do direito constitucional que estuda o sistema de direitos e deveres fundamentais, relativos ao financiamento da esfera pública por meio do pagamento de tributos, com base em valores públicos*.

Para evitar alguns enganos, cabe observar que o dever fundamental de pagar tributos não é uma cláusula aberta para tributar. Ele não possui eficácia direta e imediata, deve ser concretizado por meio de leis. Não legitima *ab initio* a cobrança de tributos. Esta somente será justificável quando respeitar os direitos fundamentais do contribuinte, tais como: capacidade contributiva, vedação de confisco, respeito ao mínimo existencial, *in dubio contra sacrificium,* proporcionalidade, dentre outros. Por fim, cabe entender que o financiamento da esfera pública não possui prevalência sobre os direitos individuais. O objetivo principal do sistema social é prover a possibilidade de que os indivíduos consigam por esforço próprio alcançar um patrimônio digno em uma sociedade de mercado. A ação do Estado deve ser subsidiária, atuando somente quando necessário à proteção das liberdades.

Quadro resumido
Da ideia de Constituição para o direito tributário

	Pensamento conceitual	Pensamento normativista	Pensamento sistemático
Ideia de Constituição	política	jurídico-formal	jurídico-mental
Sentido	distribuição de poder	repartição de competências	consagração de direitos fundamentais
Tributação	obrigação ex lege	norma jurídica	dever fundamental

1.2 Fontes do direito tributário

O estudo das fontes em direito tributário é fundamental para a compreensão do fenômeno de aplicação das normas tributárias. Este inicia com *o estudo do sistema tributário.* A ideia de sistema jurídico depende também do modelo de pensamento, visto que cada perspectiva irá enfrentar esta definição de modo diverso.

1.2.1 A teoria do sistema jurídico no pensamento conceitualista

A ideia de sistema *de conceitos jurídicos* da *Pandectística* funcionava da seguinte forma:

> [...] o jurista "deveria seguir de cima a baixo a descendência de cada conceito através de todos os elementos que têm parte na sua formação", tornar-se consciente da "proveniência" de cada direito até chegar ao puro conceito de direito e, deste conceito supremo, poder voltar novamente a "descer até cada um dos direitos (subjetivos)" isolados. A legitimidade da norma jurídica baseia-se agora exclusivamente na sua correção sistemática, na sua verdade lógica e na sua racionalidade; a própria criação do direito torna-se num "desenvolvimento a partir dos conceitos"[4].

A argúcia na descrição realizada permite a análise dos postulados essenciais deste modelo de pensamento relativas ao conceito de sistema jurídico, que poderíamos listar da seguinte forma:

> i) o sistema jurídico é composto de norma, proposições e conceitos, sendo que os *conceitos* se constituem em seu elemento mais relevante;
> ii) o sistema jurídico se constitui em um todo *ordenado*, em que os conceitos se encadeiam em relações de ascendência e descendência entre as normas jurídicas;
> iii) o sistema jurídico se constitui em um todo *integrado*, em que os conceitos extraem seu significado de conceitos superiores;
> iv) a correção do discurso jurídico fundamenta-se num desenvolvimento conceitual avaliado por critérios de *lógica dedutiva*;
> v) a *subsunção* de conceitos se caracteriza por um processo de dedução de normas jurídicas a partir de conceitos ("... de deduzir a norma e a decisão jurídicas a partir do conceito, em vez de, pelo contrário, produzir o sistema e os conceitos através de indução a partir das normas jurídicas, das decisões jurisprudenciais e das valorações sociais")[5];

---

[4] WIEACKER, Franz. *História do direito privado moderno*. Trad. Antonio Manoel Botelho Hespanha, do original alemão "Privatrechtsgeschichte der Neuzeit (Privatrechtsgeschichte der Neuzeit unter besonderer Berücksichtung der deutschen Entwicklung)". Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1980.
[5] Idem.

Como se pode notar, o modelo de sistema jurídico proposto pela *pandectística* é um modelo fechado e rígido, em que a aplicação normativa aparece como o resultado mais perfeito e acabado da ciência jurídica.

1.2.2 A teoria do sistema jurídico no pensamento normativista

O *pensamento normativista* apresenta os seguintes postulados teóricos: a noção do direito como um sistema de normas jurídicas, a teoria da norma fundamental e a teoria da hierarquia normativa.

Para Kelsen, o Direito é um sistema de normas jurídicas, em que o caráter jurídico de uma norma decorre de sua pertinência ao sistema de normas jurídicas. A validade é característica de uma norma pertencer ou não ao sistema jurídico. Estas conclusões decorrem do desejo de se encontrar igualmente por trás da multiplicidade das normas e dos conceitos jurídicos o elemento universal da essência do jurídico, que para este autor deve ser buscado na pura forma da norma jurídica. Assim, retirando-se do caos normativo todos elementos particulares encontrar-se-ia ao final um elemento abstrato e autônomo denominado norma.

Chegando aqui possuímos um conceito geral de Direito e a noção de que o fundamento de validade das normas jurídicas é um e apenas um: *a sua recondução à norma jurídica fundamental.* O direito adquire uma estrutura escalonada de normas jurídicas, esta será conhecida como a "estrutura piramidal" do Direito.

Essa breve síntese apresenta a importância ímpar do conceito de norma fundamental. Sem este o sistema cairia em uma inexorável circularidade. O sistema é composto de normas válidas (pertencentes ao sistema); elas, por sua vez, são pertencentes ao sistema por serem válidas. Poderíamos perguntar: *mas qual a natureza dessa norma fundamental pressuposta que determina a existência de toda uma ordem normativa*? Trata-se de uma norma pensada, pressuposta, que poderia ser apresentada da seguinte forma: "Devemos conduzir-nos como a Constituição prescreve".

1.2.3 A teoria do sistema jurídico no pensamento sistemático

O formalismo apresenta diversas falhas, dentre as quais podemos destacar[6]:

i) *incompletude*: paradoxalmente, o mesmo modelo de pensamento que procurava a solução racional para o sistema jurídico não encontrava solução para o problema das lacunas. A saída encontrada era o recurso ao irracionalismo da decisão judicial ou do legislador (soberano). O positivista perante o problema do preenchimento das lacunas normativas ou irá se silenciar sobre o problema, declarando-o como pouco importante, ou irá defender que o julgador é livre para preencher as lacunas da forma que achar mais apropriada com seus valores subjetivos pessoais, no limite da moldura normativa7. Esta dificuldade irá se expandir para a incapacidade em lidar com as normas em branco, os conceitos indeterminados, as cláusulas gerais, os *standards* éticos e os princípios jurídicos;
ii) *fragilidade metodológica*: novamente o positivismo demonstrou ser desprovido de ferramentas metodológicas capazes de lidar com os difíceis problemas teóricos, visto que era incapaz de lidar com o problema de conflitos entre princípios e valores, bem como toda a forma de conflitos de natureza material. Surpreendentemente, o positivismo metodológico que mantinha como a sua maior virtude a presença de um instrumental analítico invejável nada tinha a dizer sobre conflitos comuns em uma sociedade democrática, tais como entre o direito fundamental à liberdade religiosa e à liberdade de expressão. Novamente, a postura adotada é mais simples: a recusa da importância do problema ou a sua classificação como um problema pré--jurídico ou decidível pelo recurso ao voluntarismo do julgador e de sua convicção livre. O racionalismo se rendia ao irracionalismo do decisionismo do julgador, este poderia com sua autoridade decidir legitimamente qual valor ou princípio deveria preponderar. Claramente este resultado não é razoável, o sistema não deve comportar qualquer interpretação material para a solução dos casos difíceis;
iii) *insuficiência funcional*: do ponto de vista da importância da norma em sua relação com o usuário desta, o positivismo fracassa em entregar soluções adequadas, visto que o seu modelo de preservação da segurança jurídica sobre qualquer outro valor se tornou incapaz de auxiliar as sociedades democráticas, cindidas em grupos com visões políticas e éticas heterogêneas em alcançar um consenso leal. O positivismo com o seu dogma da legitimidade da positividade do Direito e da resolução dos conflitos pelo ato do

[6] Cf. CORDEIRO, Antônio Menezes de. Prefácio. In: CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002, p. XXIII.
[7] Ibidem, p. XXXIX.

> soberano esquecia que o Direito fazia parte do campo de conflito e a lei muitas vezes não é o momento de pacificação social, mas o de delimitação do campo do conflito e dos limites para uma resolução leal destes. O conflito entre os defensores da vida e os defensores da eutanásia não se esgota em um diploma legal, sendo que a lei aparecerá apenas como um momento no debate social, de igual modo não há como crer que uma *ciência jurídica* irá resolver este dilema ético cientificamente, sem o recurso a uma interpretação integral do Direito.

As insuficiências de um positivismo jurídico exigiram uma nova postura metodológica que incorporasse o problema dos valores normativos, da justiça, da teoria da argumentação e da racionalidade prática. Esta nova compreensão pode ser explicada pelas seguintes noções:

> i) *o direito como fenômeno cultural*: no sentido de que as normas jurídicas representam um panorama histórico da *cultura* e do *ethos* de determinada sociedade. Não pode o direito reivindicar uma autonomia absoluta do ambiente e contexto onde faz parte. Pelo contrário, a estrutura semântica das normas jurídicas é plena de valores que traduzem a cultura de um tempo e de uma sociedade;
> ii) *o direito como fenômeno ético*: a superação da distinção entre o direito e a moral corresponde a um imperativo ético, político, lógico e hermenêutico. Somente assim será preservada a riqueza do sistema e da linguagem jurídica e, especialmente, a correta compreensão do fenômeno jurídico. A coerência do sistema jurídico deve ser integral e, portanto, deve possuir um sentido material e não apenas formal;
> iii) *abertura do sistema jurídico:* em decorrência do fato que a sistematização do fenômeno jurídico pelo intérprete não exclui o surgimento de soluções orientadas pelo problema, o que elimina a possibilidade de construção de um sistema puramente dogmático ou lógico-dedutivo. A racionalidade do agente caracteriza-se pela finitude dos seus elementos e pela necessidade de tomar decisões em tempo exíguo e sem condição de formular toda a árvore de soluções. Veja-se o caso do investidor na bolsa de valores que precisa tomar decisões rápidas sobre a compra ou venda de ativos em curto espaço de tempo e com informações limitadas. O agente possui neste caso uma racionalidade limitada e opera com esquemas mentais pré-concebidos e padrões intuitivos de ação. O direito como programação intersubjetiva e intertemporal possui as mesmas características na sua definição. O direito trata-se de uma programação em que os agentes organizam as suas condutas e intenções com base em informações para a definição prévia das condutas a serem adotadas. Assim, por exemplo, decidem que a velocidade máxima em estradas será de 60 km/h.Tal decisão tem cunho eminentemente

> intersubjetivo ao organizar a conduta de diversos agentes e não se constitui em uma linguagem privada. Por fim, é uma programação intertemporal porque se decide hoje ou decidiu-se ontem sobre os efeitos de condutas a serem adotadas no presente ou no futuro. Mesmo normas sobre o passado buscam efeitos futuros, por exemplo, a indenização não restabelece o passado, mas tão somente resolve o ressarcimento ou compensação no presente ou no futuro. O problema da análise dos comportamentos será fundamental para se entende o fenômeno da extrafiscalidade.
>
> iv) *sistema como ordem e unidade*: a ideia de sistema jurídico se justifica e se realiza na concretização dos valores da justiça, da igualdade, da generalização do sistema de direitos e na segurança jurídica. Não se trata de um sistema fechado, lógico-dedutivo, monolítico ou transparente em todo o seu significado.

Ele deve ser considerado, ao contrário, um sistema aberto, rico semanticamente em conteúdos diversos, numa pluralidade e diversidade de valores e sentidos que encontram a sua unidade em princípios norteadores.

1.2.4 Fontes formais

No Direito brasileiro, a "lei" abstrata e geral (constituição, leis etc.) é a fonte primeira do Direito. Tal situação é particularmente ressaltada no direito tributário, sem se esquecer do progressivo aumento de importância do papel destinado à jurisprudência, à doutrina e à atividade administrativa nos últimos anos.

Deve-se destacar ainda o papel de relevo dotado no Brasil do Supremo Tribunal Federal no sistema de controle de constitucionalidade das normas jurídicas, por meio de ação direta de inconstitucionalidade, arguição de descumprimento de preceito fundamental, súmulas vinculantes, entre outros. O papel do controle concentrado de constitucionalidade das leis fez surgir uma nova feição para o Direito nacional, em que a importância da jurisprudência adquire um relevo inimaginável para a doutrina tributária estrangeira.

1.2.5 Fontes materiais

As fontes materiais expressam inicialmente duas ideias simples: i) fontes não positivadas e, portanto, sem compulsoriedade e ii) fontes de inspiração para o julgador ou legislador, sem obrigatoriedade. Tal situação mudou com os estudos de diversos tributaristas sobre o fenômeno da incidência tributária, alcançando um grande refinamento sobre o significado desta expressão. As fontes materiais receberam um grande refinamento por parte da doutrina tributária.

O grande precursor da defesa de uma abertura material foi Ruy Barbosa Nogueira8, que defendeu que as fontes materiais seriam os próprios fatos geradores que provocam o surgimento da imposição tributária pelo fato da incidência da hipótese abstrata prevista em lei a um suporte fático concreto, originando uma obrigação tributária. Ex.: serviço, circulação de mercadoria etc. Esta teoria infelizmente foi ofuscada pelo surgimento de desdobramentos formalistas posteriores, nos estudos, especialmente, de Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba.

1.2.6 Importância das fontes

Diversas são as fontes em direito tributário, dentre as quais podemos destacar:

Legislação: a legislação é a fonte por excelência do direito tributário, sendo que o princípio da legalidade se constitui no mais importante.

Doutrina: a doutrina possui um papel importante, mas que se limita a ser fonte de inspiração e não fonte formal do direito tributário.

Costume: trata-se de uma fonte importante em outras áreas do Direito (civil, internacional etc.), mas no direito tributário a sua importância é reduzida, visto que somente a lei pode criar obrigações tributárias. Sua importância fica restrita quando considerada "prática reiterada da administração", quando ela pode ser considerada vinculante à administração, conforme o art. 100, III ("as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas").

---

[8] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

Jurisprudência: cumpre um papel preponderante de legislador negativo, impedindo o surgimento de imposições inconstitucionais ou ilegais, mas não impede o papel criativo do Judiciário na proteção dos direitos fundamentais do contribuinte ou mesmo na proteção ao princípio da isonomia no dever fundamental de pagar tributos.

1.2.7. Normas jurídicas: princípios e regras

Podemos destacar as mais relevantes distinções entre os princípios e as regras. A primeira distinção decorre de sua natureza lógica; os princípios podem entrar em contradição ou conflito entre si, diferentemente das regras. Aqueles podem entrar em conflito entre si sem que isso provoque uma violação de sua exigência constitucional. Por exemplo, o princípio da segurança jurídica poderia ser afastado pelo princípio da confiança legítima sem que provocasse uma ofensa direta ao sistema constitucional tributário.

Os princípios não têm pretensão de exclusividade, dado que uma consequência dessa pode ser alcançada por meio da aplicação de outro princípio também. Desse modo, o princípio da isonomia poderia ser alcançado por meio da aplicação do princípio da capacidade contributiva ou da essencialidade. Poderiam existir modulações quanto ao modo de se alcançar o mesmo estado final de coisas. As regras exigem a sua aplicação e o seu afastamento decorrerá somente de fortes razões que justifiquem a sua superação, por outra regra ou norma jurídica.

A terceira distinção decorre da abrangência normativa dos princípios. Esses possuem uma força normativa complementar, no sentido, de que eles atuam e adquirem sentido tão somente numa relação de complementariedade e restrição mútua, dado que os princípios não possuem uma pretensão totalizadora e fechada da realidade.

Por último, eles exigem concretização mediante a aplicação de outras normas, sejam subprincípios, sejam regras. Há a possibilidade de possuírem eficácia imediata, contudo, na grande parte das vezes, eles exigem a aplicação concretizadora. As regras são comandos, geralmente, dirigidos à realização direta de determinado comportamento, podendo, em certos casos, surgir sob a forma de

modelos abertos, cláusulas gerais etc.

1.2.7.1 O sistema jurídico como um sistema de princípios e regras

Uma interpretação sistemática do direito tributário deve prezar pela reabilitação das regras como veículos normativos importantes na estruturação do sistema jurídico e não apenas como meras concretizações de princípios ou como normas de segunda importância.

O sistema jurídico é por natureza complexo. Nele interagem elementos axiológicos (valores) e deontológicos (princípios e regras), sendo que estes últimos têm por objetivo a realização dos valores superiores do ordenamento jurídico de uma dada sociedade.

O sistema jurídico, contudo, não pode ser entendido como exclusivamente um sistema de princípios. A presença das regras deve ser destacada de modo relevante. As regras, longe de ser um mero detalhe técnico na estrutura jurídica, apresentam-se como veículos normativos importantes na concretização dos valores superiores do sistema jurídico.

1.2.7.2 Do conflito entre princípios e regras

A solução do conflito entre princípios e regras é um dos problemas mais instigantes da ciência do Direito, palco de diversas contribuições e inovações teóricas nos últimos anos. A sua importância prática e teórica não precisaria ser ressaltada, na medida em que ela reflete diariamente na vida do cidadão por meio da interpretação do texto constitucional, na busca da proteção e promoção dos direitos fundamentais do contribuinte.

Dois entendimentos fundamentais têm se destacado sobre o problema da relação entre princípios e regras: *o da prevalência dos princípios ou das regras*. Em nosso entender, nem um nem outro resgatam a complexidade do sistema jurídico e, portanto, preferimos defender a noção de que a concreção de princípios e regras no direito tributário não decorre de um cânone interpretativo único que indique a prevalência dos princípios sobre as regras ou vice-versa, mas que somente uma

interpretação sistemática do caso concreto é que permitirá verificar quais as conexões lógico-axiológicas que indicarão a *melhor solução possível* para o caso.

Entendemos que no conflito entre uma norma de conduta descrita (*regra*) e uma norma que estabelece os fundamentos para a adoção de uma conduta necessária (*princípio*) deve proceder a uma formalização de segundo grau, ou seja, deverá ser realizado entre os elementos que estão na base de princípios e regras.

Na base dos princípios encontramos os valores normativos do sistema e, por sua vez, na base das regras encontramos os princípios.

As regras apresentam uma densificação de princípios e carregam valores. Assim, se houver o conflito entre uma norma de conduta descrita (regra) e uma norma que fundamenta condutas necessárias (princípios) o conflito será deslocado para um segundo nível. Nesse caso, o confronto será entre os princípios que fundamentam as regras em conflito, haverá um confronto de terceiro grau. Entre os valores que fundamentam os princípios. Essa situação ocorre especialmente em casos em que o sistema constitucional não esclarece suficientemente qual é o princípio de ordem superior.

O conflito entre um princípio e uma regra será em verdade entre o princípio em questão e o princípio que fundamenta a regra. Se estes princípios estiverem no mesmo nível de importância para o sistema, caberá ao intérprete solucionar o conflito entre o valor normativo que fundamenta o princípio e o valor normativo que fundamenta o outro princípio. Caberá ao intérprete na ponderação de valores normativos e procedendo as conexões axiológicas necessárias para resolver o conflito entre valores, em última instância.

1.2.8 Exemplo de aplicação: o caso dos rendimentos acumulados

Para ilustrar os modos de solução do presente caso, veja-se o quadro abaixo relativo ao questionamento da incidência do imposto sobre a renda em rendimentos pagos acumuladamente e em atraso, nos termos do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99):

> Art. 56. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá no mês do recebimento, sobre o total dos rendimentos, inclusive juros e atualização monetária (Lei n. 7.713, de 1988, art. 12).

Imagine-se o caso de contribuinte que deve receber rendimentos do INSS pagos em atraso e acumuladamente por força de decisão judicial, neste caso se a cobrança fosse nos meses de competência ele não teria imposto a pagar, caindo na faixa de isenção, como o pagamento foi realizado uma vez apenas ele terá a incidência na última faixa, com a tabela *cheia* (27,5%). Vejamos como seria solução deste caso por meio do recurso a duas formas distintas de interpretação:

	Interpretação normativista (legalista)	Interpretação tópico-sistemática
Exemplo jurisprudencial	"[...] Pela letra da lei, há incidência do imposto de renda sobre rendimentos recebidos acumuladamente. 3 – Assim, indefiro o pedido de antecipação de tutela." AG-2009.04.00.004386-5 – SC – 16-2-2009	"1. No caso de recebimento acumulado de valores decorrentes da procedência de ação judicial, que determinou a incorporação de vantagem à remuneração dos policiais civis, a interpretação literal da legislação tributária implica afronta aos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, Porquanto a renda a ser tributada deve ser aquela auferida mês a mês pelo contribuinte, sendo descabido "puni-lo" com a retenção a título de IR sobre o valor dos benefícios percebidos acumuladamente por mora da autarquia previdenciária" (grifos nossos). AC – 2002.71.12.003720-9 – RS 4-5-2005
Solução da antinomia	Prevalência da regra que densifica valores	Prevalência dos princípios
Método	Aplicação da regra pura e simplesmente	A análise tópico-sistemática das regras, princípios e valores
Fundamento	Regra	Hierarquização prudencial entre normas

1.2.9. Espécies de fontes em matéria tributária

As fontes em direito tributário envolvem três problemas: a definição de legislação tributária, o problema da sua hierarquia e as características de cada espécie de tributo[9].

1.2.9.1 Da definição de legislação tributária

As espécies de fontes do direito tributário estão expressas no texto constitucional em seu art. 59 da seguinte forma:

> Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:
> I – emendas à Constituição;
> II – leis complementares;
> III – leis ordinárias;
> IV – leis delegadas;
> V – medidas provisórias;
> VI – decretos legislativos;
> VII – resoluções.
> Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

O texto do CTN se diferencia significativamente do constitucional. Vejamos seu art. 96:

> Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Duas leituras poderiam ser extraídas destes dois dispositivos. Primeiro de que o texto da CF/88 não recepcionou integralmente a concepção do CTN e, portanto, deve este ser relido conforme o texto constitucional e não o contrário. Segundo que o *CTN utiliza a expressão "legislação tributária" em sentido impreciso ou amplo*. Diferentemente do texto constitucional, o CTN inclui no conceito normas que não têm

[9] As características de cada tributo serão tratadas no Capítulo 4.

natureza legal (decretos, normas complementares etc.) que geram não apenas uma impropriedade técnica, mas problemas para a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte e mesmo para a coerência do sistema. A leitura do art. 96 do CTN demonstra que a expressão encontra-se entre aspas, indicando que não se trata do uso técnico e preciso.

1.2.9.2 Da hierarquia das fontes em legislação tributária

O problema da hierarquia é de importância fundamental para o direito tributário, visto que o seu caráter dinâmico implica constantes alterações legislativas e o esforço de manutenção da coerência e da eficácia das normas implica a definição da norma hierarquicamente superior no confronto entre normas novas e vigentes.

A norma constitucional é a mais importante no sistema jurídico, ocupa o topo da pirâmide normativa e o centro do ordenamento tributário.

1.2.10 Posição normativa da Constituição

O estudo do direito tributário orientar-se-á sempre pelo texto constitucional, conjugado com o CTN. A Constituição possui as seguintes funções jurídicas:

> i) *norma original*: é a norma de referência para a validade de todas as demais normas. O ingresso de todas as demais normas ou será por recepção tácita ou expressa do texto constitucional. Assim, por exemplo, o CTN é formalmente uma norma ordinária recepcionada pela Constituição de 1988 como uma norma materialmente complementar;
> ii) *norma fundamental*: é a norma inicial na pirâmide normativa, de onde todas as demais normas buscam seu fundamento de validade. Conforme o art. 102, III, *a*, da CF/88: "Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: [...] III – julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: [...] a) contrariar dispositivo desta Constituição";
> iii) *premissa maior em um silogismo normativo*: todo o raciocínio jurídico iniciará com a premissa de adequação ao texto constitucional;
> iv) *enunciado pressuposto*: além de norma de determinação de validade formal, a Constituição preenche direta ou diretamente o conteúdo de todas as normas do sistema com valores ou princípios constitucionais;

v) *norma de validação*: todas as normas devem obedecer ao texto constitucional e, portanto, o controle de constitucionalidade é parte fundamental para a garantia da coerência material do sistema jurídico.

Dessa forma, todo o estudo em direito tributário nacional inicia-se pela verificação de sua constitucionalidade e adequação ao texto constitucional.

1.2.11 Normas constitucionais inconstitucionais?

A teoria de que existem normas constitucionais inconstitucionais foi defendida inicialmente por dois autores alemães: Krüger e Giese e relatadas por Otto Bachof[10]. Segundo esses autores, as normas constitucionais se dividem em normas formais e materialmente constitucionais. As primeiras seriam normas que constam do texto constitucional, mas que não expressam preceitos fundamentais ao ordenamento jurídico nacional e que em confronto com as normas materialmente constitucionais teriam a sua eficácia limitada ou mesmo retirada. Não existe no sistema brasileiro nenhuma norma constitucional tributária que expressamente tenha sido considerada inconstitucional.

1.2.11.1 Hierarquia interna das normas constitucionais

Não se pode falar da existência de uma hierarquia explícita entre normas constitucionais, contudo algumas normas por sua maior fundamentalidade apresentam uma posição interna no texto constitucional de relevância perante outras normas. Existem normas que caracterizam a essência do sistema tributário e que não podem ser revogadas ou submetidas à emenda constitucional e, portanto, recebem uma relevância superior no texto da Constituição. Conforme o Ministro Celso de Mello no julgamento da ADI 926-5/DF a respeito da IPMF: "A lei Fundamental delineia, pois, em prescrições revestidas do mais elevado grau de positividade jurídica, um verdadeiro *estatuto*

[10] Cf. BACHOF, Otto. *Normas constitucionais inconstitucionais?* Trad. e nota prévia de José Manuel M. Cardoso da Costa. Coimbra: Almedina, 1994.

do contribuinte que, na lição da doutrina, impõe, em tema tributário, limites insuperáveis aos poderes do Estado". Vinculou diretamente este julgamento o núcleo fundamental de proteção dos contribuintes às cláusulas pétreas do art. 60, § 4º, da CF/88.

1.2.11.2 Natureza do texto constitucional: carta de direitos e carta de competências

O texto constitucional é ao mesmo tempo uma carta de distribuição de competências tributárias relativas ao poder de tributar (*carta de competências*) e uma carta de proteção aos direitos fundamentais do contribuinte, ou seja, de limitação ao poder de tributar (*carta de direitos*).

No caso do Direito brasileiro, há uma repartição rígida de competências tributárias e uma proteção inflexível das limitações ao poder de tributar.

1.2.12 Cláusulas pétreas em matéria tributária

No julgamento do caso da criação da IPMF por meio da ADI 926-5/DF, entendeu o STF que as normas que tratam do Estatuto do Contribuinte são cláusulas pétreas do texto constitucional.

1.2.12.1 Criação de tributos in abstracto

A Constituição cria tributos *in abstracto*, ou seja, delimita de modo rígido a repartição de competências tributárias entre os entes federados, determinando quais tributos podem ser instituídos. O texto constitucional não estabelece *in concreto*, ou seja, não instituiu tributos, mas dá poderes para tanto.

Como exemplo principal podemos citar o Imposto sobre Grandes Fortunas, *criado* pelo art. 153, VII, da CF/88 e ainda não instituído pela União.

1.2.12.2 Emendas à Constituição

As emendas constitucionais são resultado do esforço constitucional de reforma ou de revisão do texto constitucional originário, e possuem como objetivo acompanhar a evolução social e política do país adequando o sistema tributário e o modelo estatal para os desafios de seu tempo, permitindo uma evolução constitucional adequada ao contexto social. Cabe ressaltar que a emenda constitucional como parte do poder derivado está limitada ao texto constitucional originário, tendo nas cláusulas pétreas limites materiais ao poder de reforma.

Cláusulas pétreas: a constitucionalidade das emendas constitucionais obedece ao sentido do texto original, podendo ser consideradas como inconstitucionais por violação ao ordenamento original.

São limites materiais à edição de cláusulas pétreas, conforme o art. 60, § 4º, da CF/88, os seguintes:

> Art. 60. [...]
>
> § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
>
> I – a forma federativa de Estado;
>
> [...]
>
> IV – os direitos e garantias individuais.

Desse modo, toda emenda constitucional que retire competências tributárias ou diminua significativamente a repartição de receitas tributárias será inconstitucional, por ofender a autonomia financeira dos entes federados. Igualmente toda a emenda que afete os direitos expressos no denominado Estatuto do Contribuinte ou elimine as limitações constitucionais ao poder de tributar em detrimento dos direitos fundamentais do contribuinte irá ofender o art. 60 da CF.

1.2.12.3 Criação de tributos

Como regra geral o seu propósito não é o de instituir tributos (criação *in concreto*), mas tão somente delimitar competências para que os entes federados os instituam (criação *in abstracto*).

1.2.13 Leis complementares

O estudo das leis complementares é um dos mais importantes em direito tributário, especialmente, pelos diversos casos de conflito com as leis ordinárias.

A origem das leis complementares inicia na Constituição de 1967 que determinou no art. 53 que:

> Art 53. As leis complementares à Constituição serão votadas por maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, observados os demais termos da votação das leis ordinárias.

Esta é a razão pela qual o nosso Código Tributário Nacional foi editado sob a forma de lei ordinária, visto que não existiam as leis complementares. Dessa forma, o CTN é formalmente lei ordinária e materialmente lei complementar, podendo ser alterado tão somente por meio de outra lei complementar.

1.2.13.1 Da distinção entre leis complementares e leis ordinárias

As leis complementares estão previstas nos arts. 59, II, da CF e possuem as seguintes características que as diferenciam das leis ordinárias:

Quanto à natureza formal:

– **Quórum de aprovação:** as leis complementares devem ser aprovadas por maioria absoluta das duas casas do Congresso Nacional, conforme o art. 69 da CF/88; enquanto as leis ordinárias devem ser aprovadas por maioria simples dos presentes nas reuniões do Congresso Nacional.

O número total de deputados, bem como a representação por Estado e pelo Distrito Federal, deve ser estabelecido por lei complementar, proporcionalmente à população, conforme determina o art. 45 da CF/88. Nenhuma das unidades da Federação terá menos de 8 ou mais de 70 deputados. Dispõe a Lei Complementar n. 78, de 30 de dezembro de 1993, que o número de deputados não pode ultrapassar 513. Assim, a diferença entre lei complementar e lei ordinária pode ser estabelecida da seguinte forma:

	Leis complementares	Leis ordinárias
Quórum de aprovação	maioria absoluta	maioria simples
Quórum de votação	maioria absoluta	maioria absoluta
Número de deputados (hipótese)	513	513
Exemplo de quórum de aprovação	257	129
Exemplo de quórum de votação	257	257

O *quórum de aprovação* está previsto no Regimento Interno da Câmara dos Deputados (RICD), que determina que:

> Art. 183. Salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações da Câmara serão tomadas por maioria de votos, presente a maioria absoluta de seus membros.

Segundo o Regimento Interno da Câmara dos Deputados (RICD):

> Art. 183. [...] § 1º Os projetos de leis complementares à Constituição somente serão aprovados se obtiverem maioria absoluta dos votos dos membros da Câmara, observadas, na sua tramitação, as demais normas regimentais para discussão e votação.

Atualmente, o número de votos necessários para a votação em plenário é de 257, ou seja, da maioria absoluta dos deputados, conforme os arts. 180 a 188 do Regimento Interno da Câmara dos Deputados (RICD).

Vislumbra-se numericamente uma maior estabilidade da lei complementar perante a lei ordinária, pelo menos quantitativamente.

– **Normas gerais sobre a elaboração das leis:** as leis complementares possuem a função de estabelecer as normas gerais sobre elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, conforme o art. 59, parágrafo único, da CF/88. Atualmente, a LC n. 95/98 tem por objeto este propósito.

Quanto à natureza material:

– Normas complementares à Constituição: são as normas que têm por objetivo complementar o texto constitucional e possuem matérias reservadas, enquanto as leis ordinárias são residuais. As leis complementares seriam aquelas

que complementam a Constituição. Conforme o art. 153, VII, da CF: "Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar". As leis complementares seriam normas intermediárias entre o texto constitucional e as leis ordinárias.

– **Matérias reservadas:** a CF/88 determinou que certas matérias ficam reservadas à lei complementar, não podendo a lei ordinária dispor sobre estas sob pena de inconstitucionalidade material. Geralmente, existe uma coerência entre a exigência de um quórum mais elevado (maioria absoluta) e a importância da matéria que está sendo tratada.

– Normas gerais de direito tributário: as leis complementares têm por função o estabelecimento de normas gerais de direito tributário, enquanto fica reservado às leis ordinárias a edição de normas específicas, ou seja, questões que não exigem um tratamento uniforme entre os entes federados, bem como certas questões peculiares.

– **Leis nacionais:** as leis complementares representam a vontade de toda a ordem jurídica nacional e não apenas o interesse de um dos entes federados e, portanto, dirigem-se tanto à União quanto às demais pessoas da federação. Cabe observar que esta não é uma propriedade exclusiva das leis complementares, mas das matérias que estas versam, quando tratam das normas gerais de direito tributário. As leis ordinárias podem também, dependendo da matéria, se revestir da condição de leis nacionais. Este é o caso das leis que regulam o direito civil, tal como o Código Civil, que se dirige a todos os entes federados apesar de editado pela União sob a forma de lei ordinária.

1.2.13.2 O problema da hierarquia entre lei complementar e lei ordinária

A hierarquia das leis complementares e leis ordinárias é uma das questões mais disputadas na doutrina e na jurisprudência brasileira, principalmente em função de suas consequências práticas.

Os argumentos em favor da *primazia da lei complementar sobre a lei ordinária* são fundados na noção de que existe uma relação hierárquica entre as duas espécies normativas. Uma possui superioridade normativa em relação à outra. No caso, a lei

complementar seria superior por exigir um quórum superior, ser complementar ao texto constitucional e possuir matérias restritas mais importantes. Em suma, a defesa da tese de superioridade hierárquica defende que:

i) *critério hierárquico*: a exigência de maioria absoluta das LC é uma garantia de maior rigidez formal para a alterações legislativas; e

ii) *aspecto material*: a LC é intermédia entre a Constituição e a lei ordinária.

Os argumentos em favor da ausência da *primazia da lei complementar sobre a lei ordinária* são derivados da ideia de que não há superioridade hierárquica da lei complementar sobre a lei ordinária. As duas espécies normativas possuem a mesma estatura hierárquica. O que as diferencia são as matérias que são tratadas por cada uma delas. Assim, o critério que as distingue é o da especialidade e não o da hierarquia. Em suma, a defesa da tese de especialidade material defende que:

i) *critério da especialidade*: todas as espécies normativas primárias têm seu fundamento normativo na Constituição Federal; e

ii) *aspecto material*: a lei complementar e a lei ordinária possuem diferentes âmbitos de competência.

O STF firmou posicionamento em favor da tese da ausência de relação hierárquica entre a lei complementar e a lei ordinária. Dois casos foram emblemáticos para a tomada de posição do STF sobre o assunto: o caso do aumento da alíquota da Cofins e o da isenção da Cofins das sociedades profissionais.

Em nosso entender, deve prevalecer a tese da superioridade hierárquica das leis complementares, sob pena de criação de uma forte insegurança em nosso sistema. Todo o enunciado normativo passará por uma análise sobre a sua "real" natureza, ou de lei complementar ou de lei ordinária, conforme um juízo material.

Caso do aumento de alíquota da Cofins: Estofados Grando Ltda vs. União

No julgamento do RE 336.134/RS, tendo por Relator o Min. Ilmar Galvão, em julgamento em 20-11-2002, decidiu que era constitucional o aumento da alíquota da Cofins de 2% para 3%, conforme a Lei n. 9.715/98, bem como o art. 8º, *caput* e § 1º, da Lei n. 9.718/98. Decidiu-se que inexistia hierarquia entre LC e LO. No entender da Corte, a LC ao instituir a alíquota de 2% estaria versando sobre matéria reservada à

lei ordinária e, assim, apesar de constar de uma lei complementar nesse ponto seria materialmente ordinária. A lei complementar possuiria dispositivos materialmente de lei ordinária. Portanto, a lei ordinária posterior que aumentou a alíquota da Cofins para 3% teria revogado a disposição contida em lei complementar.

A aceitação da tese de que existiriam leis materialmente complementares produz uma insegurança sistêmica, afinal uma lei complementar será somente *prima facie* complementar, sua definição em definitivo deverá obedecer a juízo de adequação material.

Caso da isenção das sociedades profissionais

Trata-se do caso da revogação de uma isenção instituída por lei complementar (LC n. 70/91) por uma lei ordinária (Lei n. 9.430/96). Com isso, o STF procedeu ao julgamento de dois recursos extraordinários nos quais se discutia sobre a manutenção ou revogação da isenção do recolhimento de Cofins sobre as sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, nos RE 377.457/PR e RE 381.964/MG, ambos de relatoria do Min. Gilmar Mendes, julgados em 14-3-2007.

Nestes recursos questionava-se a constitucionalidade da isenção prevista no art. 6º, II, da LC n. 70/91 pelo art. 56 da Lei n. 9.430/96, que determinava:

> Art. 56. As sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991).

Os argumentos apresentados foram pela tese da hierarquia, defendida pelo Min. Eros Grau, em que lei ordinária não poderia revogar isenção prevista em lei complementar (LC n. 70/91). Esta nova imposição tratar-se-ia de nova hipótese de contribuição social ("expansão da seguridade social"), sem atendimento à exigência constitucional de lei complementar para tratar da matéria (CF, art. 149, c/c o art. 146,

III). Por fim, alegou-se que a impossibilidade de lei geral posterior revogar lei especial anterior.

Pela tese da inexistência de hierarquia, com voto vencedor do relator Min. Gilmar Mendes, defendeu-se que não há hierarquia entre LC e LO11. As contribuições sociais podem ser reguladas por lei ordinária em todas as matérias que não sejam "normas gerais em direito tributário"12. A distinção seria material e não formal-hierárquica entre LC e LO. Em conclusão, a LC n. 70/91 é materialmente lei ordinária ao tratar da isenção.

1.2.13.3 Das funções das leis complementares

As funções das leis complementares estão previstas no art. 146 da CF que determina que:

> Art. 146. Cabe à lei complementar:
>
> I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
>
> II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
>
> III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
>
> a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
>
> b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
>
> c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
>
> d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003).

---

[11] ADI 1.480, ADI 1.264 e ADI 2.711.

[12] RE 146.733; RE 138.284; RE 150.764 e RE 150.755.

As funções das leis complementares previstas no art. 146 da CF/88 são:

i) regular os conflitos de competência;

ii) regular as limitações ao poder de tributar; e

iii) estabelecer normas gerais de direito tributário.

Três correntes distintas interpretaram este dispositivo: a dicotômica, a tricotômica e a quadritômica. A corrente dicotômica defendeu a noção de que são apenas duas as funções das leis complementares: regular os conflitos de competência e estabelecer normas gerais de direito tributário. A corrente tricotômica acrescentou outra possibilidade: regular as limitações ao poder de tributar. Para a corrente dicotômica, as limitações ao poder de tributar são matéria reservada à Constituição e não podem ser objeto de regulação por meio de lei complementar. As limitações não podem estar condicionadas a edição de uma norma infraconstitucional. Para a corrente quadritômica, haveria uma quarta função: instituir determinados tributos, reservados pela CF/88.

1.2.13.3.1 Regular os conflitos de competência

O texto constitucional, apesar de estabelecer uma distribuição rígida de competências entre os entes federados, não realiza uma distribuição absoluta de todos os possíveis casos futuros de sombreamento de competências tributárias. Cabe à lei complementar regular as possíveis situações de conflito com o intuito de preservar a rigidez do sistema.

Caberá à lei complementar resolver os casos de bitributação**.** O fenômeno da bitributação ocorre quando dois ou mais sujeitos de direito público tributam o mesmo sujeito passivo em razão do mesmo fato jurídico (fato gerador). A bitributação jurídica difere da bitributação econômica.

A *bitributação econômica* é o fenômeno que ocorre quando dois ou mais sujeitos de direito público tributam o mesmo sujeito passivo em razão do mesmo fato econômico, mas que constituem fatos jurídicos distintos (fatos geradores diversos). Por exemplo: a tributação dos rendimentos da pessoa jurídica e dos sócios produz uma tributação da mesma riqueza, porém de sujeitos distintos de Direito. Nesse caso, teremos uma ocorrência de bitributação econômica.

A *bitributação jurídica* ocorre quando dois sujeitos de direito público (entes tributantes) tributam o mesmo fato gerador e o mesmo sujeito passivo. Um exemplo de *bitributação jurídica vertical* ocorre quando entes federados de diferentes níveis da federação tributam o mesmo fato gerador. Esse será o caso onde houver o conflito de competência entre Estados, União e Distrito Federal, por exemplo: na tributação do *leasing* pelos municípios (ISS), estados (ICMS) e União (IOF) ou na tributação dos provedores de internet pelos municípios (ISS) e estados (ICMS), entre outros.

A *bitributação jurídica horizontal* trata do conflito de competência entre entes federados de mesma espécie (p. ex.: município *versus* município). Assim seria o caso, no conflito entre diferentes municípios, sobre o mesmo fato gerador ou na tributação dos serviços no local da prestação e no lugar da execução do serviço pelo ISS. Esse seria igualmente no caso da tributação das mercadorias no Estado de entrada no território nacional e no Estado de destino da mercadoria pelo ICMS, entre outros.

O fenômeno da bitributação difere do *bis in idem*. Este último ocorre quando o *mesmo* ente tributante realiza múltiplas incidências sobre o mesmo fato gerador. São exemplos de *bis in idem* a incidência de Cofins e PIS sobre a receita ou faturamento, conforme o art. 195, I, *b*, da CF/88. Outro exemplo a ser citado é o da incidência do IRPJ e da CSLL sobre o lucro.

Não há proibição expressa, mas limitações ao uso de *bis in idem*. A bitributação é proibida pela rígida repartição de competências constitucionais.

1.2.13.3.2 Sucessão de competência tributária

Ocorre o fenômeno da sucessão de competência tributária quando dois ou mais entes tributários modificam a sua competência original por meio da fusão, desmembramento ou incorporação territorial. A regra da sub-rogação do poder de imposição está prevista no art. 120 do CTN, que estabelece que:

> Art. 120. Salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, subroga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria.

O caso da sucessão de competência tributária ativa se caracteriza pelo fato de que existem duas entidades tributantes: uma resultante da entidade territorial constituída e uma matriz: entidade territorial originária e a transferência total ou parcial da competência territorial de uma entidade para outra. A norma de sucessão tributária deverá proceder a definição legal dos limites e do momento de início da vigência da competência territorial.

A sucessão da competência com bases territoriais ocorrerá no caso de um município se desmembrar. Este terá a competência sobre os fatos geradores ocorridos no novo território, salvo se a lei reservar a tributação para o município anterior por determinado prazo.

A regra geral é a de que o território originado assuma as dívidas anteriores ou seus créditos, salvo se a lei de sucessão estabeleça regra diversa.

Desmembramento		Fusão		Incorporação
Parcial	Integral	Parcial	Integral	
Desmembramento com manutenção da entidade originária	Desmembramento com extinção da entidade originária	Fusão de territórios parciais de entidades federativas e criação de nova entidade	Fusão de entidades federativas e criação de nova entidade	Extinção de entidade federativa e sua incorporação à outra entidade já existente

1.2.13.3.3 Conflito de competência de tributos particulares

A utilização de leis complementares para regular o conflito de competências em tributos particulares é de vital importância para determinados impostos, especialmente para aqueles que são de competência de diversos entes federados, tais como tributos municipais que podem gerar debates ou dúvidas sobre qual o município que possuía a competência tributária. A LC n. 87/96, que regulamenta o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, e a LC n. 116/2003, que regulamenta o Imposto sobre Serviços, são dois grandes exemplos.

1.2.13.3.4 Regular as limitações ao poder de tributar

O art. 146 da CF/88 lista dentre as funções da lei complementar regular as limitações ao poder de tributar. Questiona-se sobre a possibilidade de os direitos individuais necessitarem de uma norma intermediária para garantir a sua eficácia. Duas correntes teóricas se dividiram sobre o assunto: a teoria dicotômica e a tricotômica.

Entendemos que uma das funções da lei complementar é regular *determinadas* limitações ao poder de tributar *expressamente* indicadas pelo texto constitucional, ou seja, não são todas as limitações ao poder de tributar que exigem a intermediação de uma lei complementar para que possam ter eficácia. Por exemplo, o princípio da legalidade em matéria tributária possui aplicabilidade imediata e não exige lei complementar. A eficácia imediata da maioria das limitações ao poder de tributar deriva do art. 5º da CF que determina em seu § 1º que:

1 §º As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

O texto constitucional exigiu diretamente a intermediação de leis complementares para dar eficácia a determinadas limitações ao poder de tributar, tais como:

a) *direito de informação fiscal*: "Art. 150. [...]: § 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços"; e

b) *imunidade das instituições de educação e de assistência social*: "Art. 150. [...] c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei".

Desse modo, filiamo-nos àqueles que entendem que uma das funções da lei complementar é regular *determinadas* limitações ao poder de tributar, desde que *expressamente* exigidas pelo texto constitucional.

1.2.13.3.5 Estabelecer normas gerais de direito tributário

A função mais importante das leis complementares é o estabelecimento de normas gerais em direito tributário. Esta atribuição se encontra expressa no art. 146, III, da CF/88, que determina que:

> Art. 146. [...]
>
> III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
>
> a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
>
> b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
>
> c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
>
> d) *definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19-12-2003)*

Apesar de o texto constitucional ser altamente descritivo e analítico em matéria tributária, diferentemente das constituições de outros países do mundo, não é tarefa da Constituição descer a minúcias sobre a definição de tributo, hipóteses de incidência e tantos outros aspectos gerais. Ao texto da lei maior cabe a delimitação da competência constitucional tributária, bem como dos princípios gerais. Dessa forma, as normas gerais de direito tributário somente podem ser plenamente interpretadas e compreendidas se forem lidas e buscarem o seu fundamento material e formal de validade nos princípios e regras constitucionais.

O CTN deve ser lido sob a ótica da CF/88 sob pena de ser incompreendido ou aplicado de modo insatisfatório. É um equívoco interpretar o CTN de modo autônomo ao título do Sistema Nacional Tributário da CF/88. As normas gerais indicarão os princípios e regras que definem o sistema tributário, sempre com referência ao texto constitucional.

As leis complementares com a função de estabelecer normas gerais de direito tributário buscam alcançar os seguintes objetivos:

a) *uniformidade técnica*: cabe a lei complementar evitar que cada ente federado crie ou defina de modo diverso conceitos fundamentais ao direito tributário, tais como: prescrição, decadência, entre outros, o que poderia gerar graves divergências normativas; e

b) *respeito ao princípio federativo*: como o Estado Federal brasileiro é formado por milhares de municípios e dezenas de Estados membros, a lei complementar pretende garantir o equilíbrio federativo e a repartição rígida de competências tributárias, evitando o surgimento de divergências.

No cumprimento de sua função de estabelecer normas gerais, podem as leis complementares tratar especialmente dos seguintes casos:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Como o texto constitucional indica, nada impede que outras matérias sejam tratadas também por meio de lei complementar, sendo esta listagem meramente exemplificativa e não taxativa.

i) Definição de tributo e suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes

O texto constitucional, além de listar as espécies de tributos, estabeleceu de modo genérico a sua definição constitucional (impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios), de tal modo que todo o questionamento sobre a correta qualificação de uma espécie deve ser confrontada com o texto

constitucional em matéria de controle da constitucionalidade. Nada impede, contudo, que a definição constitucional seja complementada por normas que concretizem a Constituição por meio de leis complementares. Assim, quando o texto constitucional trata das contribuições de melhoria, por exemplo, não esclarece exatamente qual venha a ser a sua base de cálculo, matéria que deve ser objeto de norma complementar.

O STF entendeu que a limitação do texto constitucional "em relação aos impostos" excluiu as contribuições desta exigência, de tal modo que bastariam leis ordinárias para regular esta espécie tributária. Tal entendimento foi expresso na discussão sobre a constitucionalidade da lei ordinária que havia instituído a CSLL. Nesse caso, entendeu o STF que não era necessária a existência de uma lei complementar para definir o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes desta contribuição[13]. O STF reafirmou o seu entendimento em outro julgamento, com voto relator do Min. Carlos Velloso:

> A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parág. 4. do mesmo art. 195 é que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parág. 4.C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas a lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes[14].

O mesmo entendimento foi reafirmado no julgamento do ADI 2.010-MC de que as contribuições sobre a seguridade social não exigem lei complementar para produzirem o efeito específico da sua instituição.

ii) Obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários

A lei complementar possui competência para dispor sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária e não apenas para tratar de suas definições. Esta reserva garante uma interpretação homogênea, em âmbito

---

[13] RE 377.457.
[14] RE 138.284.

nacional, dos institutos citados[15].

Este dispositivo reserva à lei complementar tanto as normas que definem a *criação* (obrigação, lançamento e crédito tributário) quanto as que definem *extinção* do crédito tributário (prescrição e decadência). Apesar de não estarem expressas outras formas de extinção do crédito tributário, também serão objeto de regulamentação por meio de leis complementares. Assim, será inconstitucional a criação de nova extinção do crédito tributário por meio de lei ordinária[16].

O STF reafirmou este entendimento ao declarar inconstitucionais os artigos que tratavam da prescrição e decadência por meio da Lei n. 8.212/91. Foi editada a Súmula Vinculante 8: "São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei n. 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

A mesma discussão originou-se com a aplicação da Lei de Execuções Fiscais (Lei n. 6.830/80), que tratava dos casos de suspensão da prescrição em matéria tributária, de modo diverso daquele previsto no CTN. Duas polêmicas principais se originaram, tendendo a verificar se: i) a inscrição do débito em dívida ativa suspenderá o curso da prescrição até a distribuição da execução fiscal, limitado ao período de 180 dias (art. 2º, § 3º); e ii) que determinava que o despacho que ordena a citação interrompe a prescrição (art. 8º, § 2º).

Diversas decisões judiciais do STJ prescreveram a prevalência do CTN sobre os dispositivos da Lei de Execuções Fiscais (LEF). O entendimento predominante é que os "casos de interrupção do prazo prescricional estão previstos no art. 174 do CTN, o qual tem natureza de lei complementar e, por isso, se sobrepõe à Lei de Execuções Fiscais (6.830/80), que é lei ordinária"17.

Cabe ressaltar que a Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005, alterou o art. 174, I, do CTN e estabeleceu que a prescrição interrompe com "despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal".

---

[15] RE 556.664, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 12-6-2008, *DJE* de 14-11-2008. No mesmo sentido: RE 559.882, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 12-6-2008, *DJE* de 14-11-2008; RE 560.626, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 12-6-2008, *DJE* de 5-12-2008.

[16] ADI 1.917/DF.

[17] EREsp 85.144.

iii) Adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas

Entendeu o STF que na falta de lei complementar da União que regulamente o adequado tratamento tributário do ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, poderá o legislador constituinte estadual legislar sobre a matéria sem exceder os limites da competência tributária concorrente que lhe é atribuída pela CF/88[18].

iv) Regime fiscal diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte

A previsão de um regime favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte está previsto no art. 146, III, que determinou:

> Art. 146. [...]
> III – definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. Instituir determinados tributos reservados pela CF/88.

A proteção e o tratamento favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, por meio da adoção de regimes especiais ou simplificados, está em consonância com o texto constitucional que prevê:

> Art. 170. [...]
> IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 6, de 1995).

v) Defesa da concorrência e do contribuinte

A proteção da concorrência, mediante o estabelecimento de *critérios especiais*

---

[18] ADI 429-MC.

de tributação, como uma das funções da lei complementar, é uma inovação decorrente da EC n. 42/2003 que assim determinou:

> Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo (EC n. 42/03).

O uso de mecanismos fiscais por parte dos Estados sob a forma de incentivos fiscais e o seu reflexo sobre a concorrência entre as empresas já tinha sido objeto de questionamento pelos órgãos de proteção da concorrência. Compete ao Conselho Administrativo de Defesa Econômico julgar as matérias relativas ao sistema de defesa da concorrência, conforme a Lei n. 8.884/90. Contudo, entendeu-se que os mecanismos de proteção do sistema tributário nacional é que deveriam tratar da matéria. A matéria posteriormente veio a ser regulamentada pelo art. 146-A da CF/88.

Os *critérios especiais de tributação* mencionados no art. 146 da CF/88 tratam dos regimes especiais que podem favorecer determinado setor econômico (exportador, agrícola etc.) ou classe de contribuintes (cooperativas, microempresas etc.). Objetiva-se garantir que o sistema econômico não produza distorções ou gere desigualdades competitivas. A lei complementar pretende compatibilizar os objetivos de incentivo econômico com o sistema tributário como um todo.

A lei complementar deve prevenir os desequilíbrios de concorrência. O objetivo principal da tributação é promover a arrecadação de recursos necessários ao financiamento dos direitos fundamentais e ao custeio do Estado. A tarefa de regular a atividade econômica deve ser cautelosamente utilizada, sob pena de trazer mais prejuízos do que benefícios econômicos. Não é pacífico que o Estado tenha condições plenas de decidir qual setor econômico deve ser incentivado e qual deve sofrer penúria econômica. Existe ainda o risco da manipulação do interesse público em prol de interesses privados ou da criação de privilégios econômicos.

Tem-se debatido a possibilidade do uso de medidas fiscais de proteção da concorrência contra contribuintes inadimplentes. Afinal, existiria vantagem competitiva no caso de um contribuinte que sistematicamente produz uma redução de sua carga fiscal pelo não pagamento de tributos? Nota-se que este acaba tendo

uma gigantesca vantagem competitiva perante outro cliente que paga seus tributos em dia.

O STF julgou o emblemático caso da *American Virginia Indústria e Comércio Imp. e Exp.*, sobre o assunto. Neste caso, entendeu-se que: "não há impedimento a que norma tributária, posta regularmente, hospede funções voltadas para o campo da defesa da liberdade de competição no mercado, sobretudo após a previsão textual do art. 146-A da Constituição [...]"19.

1.2.14 Leis ordinárias

As leis ordinárias estão descritas no art. 59 da CF que trata do processo legislativo:

> Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:
> [...]
> III – leis ordinárias;

Por sua vez, as funções das leis ordinárias em matéria tributária estão definidas no art. 150, I, da CF que determina que:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

O art. 97 do CTN discrimina de modo mais detalhado as funções das leis ordinárias, ao estabelecer que:

> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
> I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;
> II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o Tratado disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

[19] STF, AC 1.657.

> III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3 do art. 52, e do seu sujeito passivo;
> IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
> V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
> VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.
> § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.
> § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Vejamos cada um destes casos com mais atenção.

i) Instituição de tributos

Compete à lei ordinária, conforme o art. 97 do CTN, em seus incisos III e IV, proceder a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, sujeito passivo, a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ou seja, enunciar uma estrutura completa da norma tributária. A lei ordinária deve estabelecer a norma jurídica com todos os seus aspectos: material (hipótese de incidência), temporal (momento de incidência), territorial (local de incidência), pessoal (sujeitos da relação tributária) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Se a norma não estiver completa, ela não permitirá a realização plena do fenômeno da incidência e não poderá gerar a cobrança válida de tributos.

Um caso relevante para entender o desenvolvimento da jurisprudência sobre o tema pode ser encontrado no caso do julgamento da constitucionalidade das leis que instituíram a contribuição social destinada ao custeio do Seguro de Acidente do Trabalho (SAT).

Este caso renovou o entendimento constitucional das principais características da lei ordinária como fonte de direito tributário. Decidiu-se nesse caso que *a lei ordinária deve conter todos os elementos necessários para fazer nascer a obrigação válida*. Decidiu-se no julgamento do RE 343.446, com relatoria do Min. Carlos Velloso, sobre a lei que regulamentava a cobrança do SAT. Nesse caso, entendeu-se que a edição de lei genérica não implica violação ao princípio da legalidade, conforme ficou

assentado no voto do relator ("... definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de 'atividade preponderante' e 'grau de risco leve, médio e grave', não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica...").

O STF entendeu no julgamento da ADI 4397/DF que é constitucional a delegação prevista para que norma infralegal fixe a alíquota individual de forma variável da contribuição previdenciária destinada ao custeio do Seguro de Acidente do Trabalho (SAT)[20].

O STF decidiu em outro caso emblemático a questão da criação de obrigações acessórias por meio de normas infralegais. No julgamento do RE 182.971, tendo como relator o Min. Ilmar Galvão, a Corte Suprema decidiu que era constitucional a alteração da data do vencimento das obrigações tributárias por meio de decreto. Não haveria infringência do princípio constitucional da legalidade estrita, visto que a reserva legal é tão somente para a instituição e a majoração de tributos (art. 150, I, da CF/88).

ii) Determinação da base de cálculo de tributos

A base de cálculo é parte do aspecto quantitativo e a sua ausência impede incidência completa da norma e importa em impossibilidade de cobrança do tributo. A modificação da base de cálculo pode significar igualmente o aumento de tributação, com o mesmo efeito da alteração da alíquota. Assim determina o art. 97, §§ 1º e 2º, do CTN:

> Art. 97. [...]
>
> § 1º Equipara-se a majoração de tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

---

[20] RE 677725 ED. "*Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT*", bem como que "*O princípio da irretroatividade tributária (Art. 150, III, 'a', CRFB/88) não restou violado, posto que o Decreto nº 3.048/99, na redação dada pelo Decreto nº 6.957/09, editado em setembro de 2009, somente fixou as balizas para o primeiro processamento do FAP, com vigência a partir de janeiro de 2010, ocorrência efetiva do fato gerador, utilizados os dados concernentes aos anos de 2007 e 2008, tão somente elementos identificadores dos parâmetros de controle das variáveis consideradas para a aplicação da fórmula matemática instituída pela nova sistemática*". 3. Embargos de declaração desprovidos.

> § 2º Não constitui majoração de tributos, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Entendeu o STF que a fixação de valores venais presumidos de IPTU, em tabelas de preços de construção e plantas genéricas de valores imobiliários, que formam a base de cálculo desse imposto, somente pode ser fixada por lei e não por simples decreto[21].

iii) Majoração ou redução de tributos: alíquotas

Determina expressamente o art. 150, I, da CF que a majoração de toda e qualquer classe de tributos é matéria reservada à lei ordinária. Esse entendimento foi consagrado na ADI 1.709, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 10-2-2000, *DJ* de 31-3-2000, que julgou no sentido de que: "A instituição dos emolumentos cartorários pelo Tribunal de Justiça afronta o princípio da reserva legal. Somente a lei pode criar, majorar ou reduzir os valores das taxas judiciárias".

São exceções a esta regra a majoração ou redução de alíquotas, mediante decreto, dos seguintes tributos: II, IE, IPI, IOF, Cide-combustíveis e ICMS-combustíveis (até a Lei Complementar 192/22 que alterou o regime do imposto).

iv) Cominação de penalidades

A atribuição de penalidades é de competência exclusiva das leis ordinárias. Determina o art. 150, I, da CF/88 que somente a lei pode criar obrigações. Aplica-se o princípio jurídico "nenhuma pena sem lei que a estabeleça" (*nulla poena sine lege*).

v) Exclusão, suspensão ou extinção de créditos tributários

Os casos de exclusão, suspensão e extinção dos créditos tributários estão previstos no CTN, que entende que a concessão de benefícios para determinado grupo de contribuintes somente pode ser feito por lei, sendo vedado ao Executivo dispensar os contribuintes do dever de pagar tributos, após o surgimento do crédito tributário.

Determina, nesse sentido, o art. 156, § 1º, do CTN que:

---

[21] RE 114.078, Rel. Min. Moreira Alves, julgamento em 23-3-1988.

> Art. 156. [...]
> § 1º A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto no artigos 144 e 149.

Não pode a administração pública exonerar determinados contribuintes do dever de pagar tributos sem uma expressa previsão legal.

vi) Dispensa ou redução de penalidades

O mesmo raciocínio anterior aplica-se ao fenômeno da dispensa ou redução de penalidades. Somente o legislativo pode liberar a imposição de uma pena aplicada àqueles que descumpriram as normas tributárias. Esta regra tem por objetivo preservar o princípio da igualdade da proteção dos interesses gerais. O uso de sanções políticas e a aplicação seletiva de dispensa para os aliados e amigos do governo de ocasião poderia levar a República à bancarrota.

1.2.15 Lei delegada

A lei delegada é um instrumento normativo de utilização praticamente inexistente no campo tributário. Não é possível utilizar-se desse instrumento sem ferir a competência exclusiva do legislativo em criar obrigações tributárias. No âmbito da CF/88, somente duas leis delegadas foram editadas: a Lei delegada n. 12, de 7 de agosto de 1992; e a n. 13, de 27 de agosto de 1992. Nenhuma das duas versava sobre matéria tributária. A primeira dispunha sobre a instituição de gratificação de atividade militar para os servidores militares federais das Forças Armadas. A segunda instituía gratificações de atividade para os servidores civis do Poder Executivo.

A lei delegada é o ato normativo editado pelo Poder Executivo por delegação do Poder Legislativo. Trata-se de instrumento previsto no art. 68 da CF que determina:

> Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.

São características da lei delegada:

a) *Sujeito delegado*: a delegação será feita ao Presidente da República, não se

admite a delegação direta ao Secretário da Receita ou Ministro da Fazenda.

b) *Sujeito delegante*: a delegação será feita pelo Congresso Nacional e não pelo Senado Federal.

c) *Instrumento de delegação*: será mediante resolução do Congresso Nacional.

d) *Objeto da delegação*: não existe consenso sobre a possibilidade de delegação em matéria tributária, tampouco o caso foi alguma vez julgado pelo STF. Se for possível, os tributos que poderiam receber tal delegação seriam os mesmos em que há competência para o Executivo tratar por meio de medida provisória. O art. 68, § 1º, da CF não destaca a matéria tributária como um campo excluído do âmbito de abrangência das leis delegadas, o que indica a possibilidade do uso destas. Cremos que a vedação decorre do art. 150, I, da CF/88.

e) *Força normativa da lei delegada*: a lei delegada tem força de lei ordinária e a ela se equipara.

f) *Vedações*: em todos os casos se exige lei complementar não se permitirá a edição de lei delegada, bem como em todos os casos em que há vedação à edição de medidas provisórias por parte do Poder Executivo. A própria CF expressa os casos em que há restrição às leis delegadas:

> Art. 68. [...]
>
> *1 §º* Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre:
>
> I – organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;
>
> II – nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais;
>
> III – planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.

g) *Conteúdo da delegação*: a lei delegada deve dispor de modo claro sobre os termos de seu exercício, visto que não há autorização irrestrita para o Executivo legislar, mas uma delegação restrita sobre determinados conteúdos específicos.

h) *Procedimento*: a delegação ao Presidente da República terá a forma de resolução do Congresso Nacional, que especificará seu conteúdo e os termos de seu exercício (art. 68, § 1º). Se a resolução determinar a apreciação do projeto pelo

Congresso Nacional, este a fará em votação única, vedada qualquer emenda (art. 68, § 2º).

i) *Leis delegadas e medidas provisórias*: a diferença entre as duas está no modo de produção de efeitos e finalidades de cada um desses instrumentos normativos. As principais diferenças são:

– *iniciativa*: as leis delegadas são atribuições dadas pelo Congresso ao Presidente da República, enquanto as medidas provisórias são atos do Presidente da República a serem apreciados pelo Congresso Nacional;

– *conteúdo*: as medidas provisórias devem tratar de matéria submetida ao controle de relevância e urgência; enquanto as leis delegadas não sofrem expressamente esta exigência;

– *procedimento*: as medidas provisórias têm seu procedimento estabelecido pelo art. 62 da CF, enquanto as leis delegadas possuem processo legislativo próprio previsto no art. 68 da CF;

– *importância*: as medidas provisórias são cada vez mais importantes no cenário legislativo nacional enquanto as leis delegadas são praticamente inexistentes.

1.2.16 Decretos-leis

Os decretos-leis não fazem mais parte do rol de instrumentos normativos possíveis de ser editados, mas permanecem em nosso sistema de forma residual, visto que alguns foram recepcionados pela atual Constituição e ainda não foram revogados. Dentre os mais importantes em vigor em nosso sistema podemos citar: Decreto-lei n. 37/66, que versa sobre o imposto de importação, e o Decreto-lei n. 195/67, que regula a contribuição de melhoria.

A origem dos decretos-leis em nosso sistema remonta ao art. 180 da CF de 1937 (“Art. 180. Enquanto não se reunir o Parlamento nacional, o Presidente da República terá o poder de expedir decretos-leis sobre todas as matérias da competência legislativa da União”), mas principalmente ao art. 58 da CF de 1967. O presidente Getúlio Vargas editou diversos decretos-leis importantes com base no art. 180 da CF de 1937. Posteriormente, a CF de 1946 revogou o dispositivo e não o

recepcionou, de tal modo que a CF de 1967 se tornou o instrumento de criação efetiva dos decretos-leis em nosso sistema.

Vejamos uma comparação entre os dispositivos, que demonstram uma grande similaridade na redação dos enunciados22:

Constituição Italiana de 1947[21] Decretto-Legge	Constituição de 1967 Decretos-Leis	Constituição de 1988 Medidas Provisórias
O Governo não pode, sem delegação das Câmaras, editar decretos que tenham valor de lei ordinária. Quando, em casos extraordinários de necessidade e de urgência, o Governo adota, sob a sua responsabilidade, provimentos provisórios com força de lei, deve no mesmo dia apresentá-los para a conversão às Câmaras que, mesmo se dissolvidas, são convocadas para esse propósito e se reúnem dentro de cinco dias.	Art. 58. O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não resulte aumento de despesa, poderá expedir decretos com força de lei sobre as seguintes matérias [...].	Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias.

Os decretos-leis permanecem em vigor até que sejam revogados expressa ou tacitamente por dispositivos com força de lei ordinária.

1.2.17 Medidas provisórias

As medidas provisórias têm a sua origem inspirada no art. 77 da Constituição Italiana de 1947 do antigo regime dos decretos-leis da Constituição de 1967. Vejamos um quadro comparativo entre o texto original da CF sobre as medidas provisórias e a EC n. 32/2001:

[22] "Art. 77. Il Governo non può, senza delegazione delle Camere, emanare decreti che abbiano valore di legge ordinaria. Quando, in casi straordinari di necessità e di urgenza, il Governo adotta, sotto la sua responsabilità, provvedimenti provvisori con forza di legge, deve il giorno stesso presentarli per la conversione alle Camere che, anche se sciolte, sono appositamente convocate e si riuniscono entro cinque giorni." (Costituizione Italiana)

Constituição de 1988 Texto original	Constituição de 1988 EC n. 32/2001
Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias.	Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

a) Motivação constitucional: relevância e urgência

O cumprimento dos requisitos de relevância e urgência para a edição das medidas provisórias é um dos pontos mais discutidos pela teoria constitucional em matéria tributária. Seus principais aspectos são:

– *periculum in mora*: conforme o STF, o que justifica a edição de medidas provisórias é "... a existência de um estado de necessidade, que impõe ao Poder Público a adoção imediata de providências, de caráter legislativo, inalcançáveis segundo as regras ordinárias de legiferação, em face do próprio periculum in mora que fatalmente decorreria do atraso na concretização da prestação legislativa. [...] É inquestionável que as medidas provisórias traduzem, no plano da organização do Estado e na esfera das relações institucionais entre os Poderes Executivo e Legislativo, um instrumento de uso excepcional. A emanação desses atos, pelo Presidente da República, configura momentânea derrogação ao princípio constitucional da separação dos poderes"23;

– *natureza de conceitos indeterminados*: apenas em caráter excepcional se submetem ao crivo do Poder Judiciário, por força da regra da separação de poderes24;

– *critérios de conveniência e oportunidade*: a avaliação do cumprimento dos requisitos de relevância e urgência deve ser objetiva, independentemente de critérios subjetivos ou estritamente políticos, mediante critérios de oportunidade e conveniência. Os Poderes Executivo e Legislativo têm melhores condições que o

---

23 ADI 221-MC, Rel. Min. Moreira Alves, voto do Min. Celso de Mello, julgamento em 29-3-1990, *DJ* de 22-10-1993.
24 ADC 11-MC, voto do Min. Cezar Peluso, julgamento em 28-3-2007, *DJ* de 29-6-2007.

Judiciário para uma conclusão a respeito desses critérios25;

– *uso abusivo*: entendeu o STF que a "... crescente apropriação institucional do poder de legislar, por parte dos sucessivos Presidentes da República, tem despertado graves preocupações de ordem jurídica, em razão do fato de a utilização excessiva das medidas provisórias causar profundas distorções que se projetam no plano das relações políticas entre os Poderes Executivo e Legislativo. Nada pode justificar a utilização abusiva de Medidas Provisórias, sob pena de o Executivo, quando ausentes razões constitucionais de urgência, necessidade e relevância material, investir-se, ilegitimamente, na mais relevante função institucional que pertence ao Congresso Nacional..."26;

– *convalidação por meio de conversão em lei*: a conversão da medida provisória em lei prejudica o debate jurisdicional acerca da *relevância e urgência* dessa espécie de ato normativo27;

– *juízo prévio*: a apreciação em cada uma das Casas do Congresso Nacional sobre o mérito das medidas provisórias dependerá de juízo prévio sobre o atendimento de seus pressupostos constitucionais (*urgência e relevância*), conforme o disposto no art. 62, em seu § 2º, da CF/88;

– *duplo efeito*: conforme o Min. Celso de Mello: "a edição de medida provisória gera dois efeitos imediatos. O primeiro efeito é de ordem normativa, eis que a medida provisória, que possui vigência e eficácia imediatas, inova, em caráter inaugural, a ordem jurídica. O segundo efeito é de natureza ritual, eis que a publicação da Medida Provisória atua como verdadeira provocatio ad agendum, estimulando o congresso nacional a instaurar o adequado procedimento de conversão em lei"28.

b) Vedações

O art. 62 da CF/88 em seu § 1º estabelece a vedação da edição de medidas provisórias sobre diversos temas, dentre os quais importam diretamente ao direito tributário os seguintes:

---

25 ADI 1.717-MC, Rel. Min. Sydney Sanches, julgamento em 22-9-1999, *DJ* de 25-2-2000.
26 ADI 2.213-MC, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 4-4-2002, *DJ* de 23-4-2004.
27 ADI 1.721, Rel. Min. Carlos Britto, julgamento em 11-10-2006, *DJ* de 29-6-2007.
[28] ADI 293-MC.

– *direito penal, processual penal e processual civil*: não podem as medidas provisórias estabelecerem crimes tributários, regras de processo penal em matéria tributária ou mesmo em matéria processual. Um dos exemplos mais claros desse tipo de abuso foi a edição da MP n. 181/90, que dispôs sobre a não concessão de medida liminar em mandados de segurança, em ações ordinárias e cautelares em matéria tributária. Nada impede que existam normas penais benéficas editadas por meio de medida provisória ou que extingam a punibilidade29;

– *direito financeiro*: não podem ser objeto de medidas provisórias os planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º (incluído pela Emenda Constitucional n. 32/2001);

– *confisco de poupança*: que vise à detenção ou sequestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro. Esta norma tem como principal objetivo impedir a péssima experiência da MP n. 168/90, que confiscou a poupança popular durante o Governo Collor (incluído pela Emenda Constitucional n. 32/2001);

– *reservada a lei complementar*: diversas matérias importantes em direito tributário são disciplinadas por leis complementares (incluído pela Emenda Constitucional n. 32/2001);

– *matéria já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional* e pendente de sanção ou veto do Presidente da República (incluído pela Emenda Constitucional n. 32/2001);

– *reedição de medida provisória* rejeitada ou que tenha perdido eficácia por decurso de prazo30.

c) Medida provisória em matéria tributária

A possibilidade de as medidas provisórias versarem sobre matéria tributária está prevista no art. 62, § 2º, da CF/88 que determina que:

---

[29] RE 254.818, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 8-11-2000, *DJ* de 19-12-2002.

[30] “Art. 62. [...] § 10. É vedada a reed. na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 32, de 2001).”

> Art. 62. [...]
> *2 §º* Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.(Incluído pela Emenda Constitucional n. 32, de 2001)

Durante longo tempo, debateu-se sobre a possibilidade de as medidas provisórias tratarem de matéria tributária. Esse é o posicionamento dominante no STF de que: "[...] já se acha assentado no STF o entendimento de ser legítima a disciplina de matéria de natureza tributária por meio de medida provisória, instrumento a que a Constituição confere força de lei"31.

Podem produzir efeitos a partir da publicação da medida provisória os impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, da CF/88. Trata-se de exceções à regra geral do art. 62, § 2º, da CF/88. Desse modo, são exceções os seguintes impostos:

– impostos sobre importação de produtos estrangeiros (II);

– impostos sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE);

– impostos sobre produtos industrializados (IPI);

– impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF);

– impostos instituídos na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

d) Eficácia das medidas provisórias

A eficácia das medidas provisórias se extingue, desde a edição, após o prazo de 60 dias prorrogáveis por mais 60 dias, se estas não forem convertidas em lei. Nesse caso, compete ao Congresso Nacional regular as relações decorrentes

[31] ADI 1.667-MC, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 25-9-1997, *DJ* de 21-11-1997.

mediante decreto legislativo. Assim, determina o § 3º do art. 62 da CF que:

> Art. 62. [...]
>
> 3 §º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 32, de 2001).

O § 7º utiliza o verbo na sua forma imperativa: "prorrogar-se-á", dando a entender que a prorrogação será automática:

> 7 §º Prorrogar-se-á uma única vez por igual período a vigência de medida provisória que, no prazo de sessenta dias, contado de sua publicação, não tiver a sua votação encerrada nas duas Casas do Congresso Nacional. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 32, de 2001)

As relações jurídicas conservar-se-ão regidas pela medida provisória se não for editado o decreto legislativo em até 60 dias após a rejeição ou perda de eficácia da MP. Assim:

> Art. 62. [...]
>
> .11 §Não editado o decreto legislativo a que se refere o3 § º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 32, de 2001)

Os fatos jurídicos praticados durante este período serão regidos pela medida provisória, mesmo que esta tenha sido revogada ou rejeitada posteriormente.

e) Processo legislativo das medidas provisórias: contagem do prazo

A contagem do prazo legislativo para a edição das medidas provisórias inicia--se com a publicação da medida, contando-se este dia, inclusive. O prazo flui durante

o período de reunião do Congresso Nacional e se suspende durante o recesso. O Congresso se reúne anualmente, na Capital Federal, de 2 de fevereiro a 17 de julho e de 1º de agosto a 22 de dezembro, conforme redação dada pela Emenda Constitucional n. 50/2006.

f) Processo legislativo das medidas provisórias: cláusula de bloqueio

A *cláusula de bloqueio* foi uma grande inovação legislativa e é um importante recurso das medidas provisórias. No caso de sua não apreciação no período de 45 dias, a medida provisória entrará em regime de urgência, sendo que todas as demais deliberações ficarão sobrestadas. Determina o art. 62, em seu § 6º:

> Art. 62. [...]
> *6 §º* Se a medida provisória não for apreciada em até quarenta e cinco dias contados de sua publicação, entrará em regime de urgência, subsequentemente, em cada uma das Casas do Congresso Nacional, ficando sobrestadas, até que se ultime a votação, todas as demais deliberações legislativas da Casa em que estiver tramitando. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 32, de 2001)

Vejamos ilustrativamente a descrição do período da aplicação da cláusula de bloqueio:

1.2.18 Tratados internacionais

Os tratados internacionais são uma das fontes mais importantes de normas tributárias. Não existia um regime claro sobre a sua interpretação, incorporação ou hierarquia no Direito brasileiro até a ratificação pelo Brasil da *Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados* (CVDT).

Para a CVDT, "tratado significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo direito internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica".

Sobre a hierarquia dos tratados perante as normas jurídicas nacionais, é preciso distinguir duas classes de problemas: da sua posição perante a Constituição

Federal e perante a legislação tributária.

1.2.18.1 Hierarquia dos tratados internacionais perante o ordenamento jurídico nacional

Os tratados internacionais também estão submetidos ao controle da constitucionalidade e não podem contrariar o conteúdo e o sentido da Constituição. Existem duas classes de tratados: equiparados à emenda constitucional e com eficácia normativa infraconstitucional. São tratados equiparados à emenda constitucional os que versarem sobre matéria de Direitos Humanos32.

Questiona-se sobre a possibilidade de os tratados em matéria tributária poderem ser classificados como tratados em matéria de Direitos Humanos.

Um problema especial no Direito brasileiro está no entendimento do mecanismo de recepção estabelecido pelo art. 5º, § 2º, da Constituição Federal de 1988.

A equiparação dos tratados internacionais em matéria de Direito Humanos às emendas constitucionais decorre da abertura material proporcionada pelo art. 5º, §§ 2º e 3º, da CF/88, que assim dispõe:

> Art. 5º [...]
> *2 §º* Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.
> *3 §º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 45, de 2004) (Decreto Legislativo com força de Emenda Constitucional).*

---

[32] HC 95.967/MS: "DIREITO PROCESSUAL. *HABEAS CORPUS*. PRISÃO CIVIL DO DEPOSITÁRIO INFIEL. PACTO DE SÃO JOSÉ DA COSTA RICA. ALTERAÇÃO DE ORIENTAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STF. CONCESSÃO DA ORDEM. [...] A esses diplomas internacionais sobre direitos humanos é reservado o lugar específico no ordenamento jurídico, estando abaixo da Constituição, porém acima da legislação interna. O *status* normativo supralegal dos tratados internacionais de direitos humanos subscritos pelo Brasil, torna inaplicável a legislação infraconstitucional com ele conflitante, seja ela anterior ou posterior ao ato de ratificação. [...]".

Podemos considerar como tratados em matéria tributária que versam sobre questões relativas aos Direitos Humanos aqueles que criem ou ampliem os direitos fundamentais do contribuinte.

Os tratados de Direitos Humanos ou hierarquia equivalente às emendas constitucionais, quando aprovados conforme o rito do art. 5º, § 3º, ou hierarquia supralegal nos demais casos, como ocorre com todos os tratados de Direitos Humanos ratificados antes da EC n. 45[33].

1.2.18.2 Da inferioridade hierárquica dos tratados perante a Constituição Federal

Os tratados internacionais em geral, exceto os relativos a Direitos Humanos, possuem hierarquia constitucional inferior à Constituição Federal, desse modo, estabelece o art. 102 da CF/88 que:

> Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:
>
> [...]
>
> III – julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:
>
> [...]
>
> b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal.

Da redação do artigo acima está claro que os tratados se encontram em posição hierárquica inferior aos tratados internacionais, estando sujeitos ao juízo de constitucionalidade. Os tratados em geral possuem hierarquia equiparada à lei federal.

---

[33] SARLET, Ingo. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

1.2.18.3 Tratados em matéria tributária e as leis tributárias

Inexiste no texto constitucional disposição a respeito da hierarquia dos tratados perante as leis. Tal situação permite que o Supremo Tribunal Federal venha a estabelecer a interpretação constitucional sobre o tema. Em decisão plenária, o STF, no RE 80.004 (*DJU* de 29-12-1977), entendeu pela revogabilidade do tratado internacional por lei ordinária posterior (critério cronológico).

A CF/88 não dispõe sobre a hierarquia dos tratados em matéria tributária e as leis tributárias, sendo que a única norma sobre o tema encontra-se no art. 98 do CTN que determina:

> Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Este artigo de modo claro e inequívoco estabeleceu a primazia dos tratados em matéria tributária sobre a legislação tributária interna. Muito se discutiu sobre a recepção deste dispositivo pela CF/88 e da sua consequente constitucionalidade, sendo que restou confirmado que o art. 98 possui plena eficácia no ordenamento nacional.

Entretanto, tal decisão não tem sido unânime em nossos tribunais. Diversos julgados têm restringido a aplicação do art. 98 à classe dos tratados de natureza contratual. Para essas decisões, o preceito do art. 98 somente seria aplicável a essa classe de tratados, estando excluídos do seu âmbito de incidência os chamados tratados de natureza normativa. Como exemplo dessa classe de decisões, encontramos o acórdão abaixo, o qual entende que:

> TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DO AFRMM EM RELAÇÃO A MERCADORIAS IMPORTADAS SOB A ÉGIDE DO GATT. IMPOSSIBILIDADE.
> O mandamento contido no artigo 98 do CTN não atribui ascendência às normas de direito internacional em detrimento do direito positivo interno, mas, ao revés, posiciona-as em nível idêntico, conferindo-lhes efeitos semelhantes. O artigo 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributária interna, refere-se aos acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos e só aplicável aos tratado contrato. Se o ato internacional não estabelecer, de forma expressa, a desobrigação de

> contribuições para a intervenção no domínio econômico, inexiste isenção pertinente ao AFRMM. Recurso provido. Decisão unânime[34].

Fundada na compreensão da distinção entre *tratados de natureza contratual e tratados normativos* a decisão dispõe que: "O mandamento contido no art. 98 do CTN não atribui ascendência às normas de direito internacional em detrimento do direito positivo interno". Dessa forma, o dispositivo do Código Tributário Nacional estaria especialmente dirigido aos tratados de natureza contratual.

A diferença entre tratados de natureza normativa e contratual foi defendida pelo internacionalista Rousseau, o qual entendeu que os tratados-contratos são aqueles nos quais as partes realizam uma operação jurídica, tal como um acordo de comércio, de aliança ou de cessão territorial. Os tratados-leis, por sua vez, editam uma norma de direito objetivamente válida. Pertenceriam a esta classe de tratados as convenções multilaterais de Haia, da OMC, de Genebra e todas as convenções nas quais as partes tivessem o intuito de estabelecer regras uniformes de conduta internacional.

Os tratados-contratos apresentariam uma diversidade de interesses das partes contratantes, diferentemente dos tratados-leis. Trata-se de uma distinção bastante polêmica e, à primeira vista, sem consequências maiores. Para Francisco Resek, inclusive aconselha-se que: "evite-se, contudo, o extremo de recusar qualquer valor jurídico a esse ensaio de classificação. Ele abriu caminhos à teoria geral do direito internacional público...", mas alerta "mas é possível afirmar, com segurança, que a distinção entre tratados contratuais e tratados normativos pouco préstimo oferece ao estudo do próprio direito dos tratados"[35].

Esse pensamento, contudo, foi severamente criticado por diversos autores, especialmente por Hans Kelsen. Dentre os diversos argumentos apresentados o autor aponta o pleonasmo das expressões "tratados normativos". Para ele, ou os tratados representariam a expedição de uma norma geral ou de uma norma individual.

---

[34] STJ, REsp 196.560/RJ, *DJ* 15-10-1999.
[35] REZEK, Francisco. *Direito internacional público. Curso elementar*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 27.

Vejamos uma breve apresentação ilustrativa da distinção entre as duas figuras convencionais:

Características	Tratado-lei	Tratado-contrato
Vínculo jurídico	Dever	Obrigação
Abrangência do vínculo	Geral	Específico
Conteúdo do vínculo	Abstrato	Concreto
Exemplo paradigmático	Acordo GATT	Tratado Brasil-Bolívia para a construção de um gasoduto

Entendemos que a práxis diplomática internacional desautoriza qualquer entendimento que realize esta distinção. Nem precisamos recorrer à filosofia do Direito para resolver uma questão de ordem dogmática como esta. Conforme UN Treaty Collection, os termos tratados e convenções são sinônimos em dois sentidos, quando utilizados em sentido genérico. O termo "tratado" é utilizado em sentido genérico abrangendo toda a classe de acordos internacionais, incluindo as convenções, os acordos, os protocolos, os convênios, os pactos, as atas, as declarações, entre outros. Tal tem sido a práxis diplomática internacional. Não há uma distinção de eficácia entre as espécies de tratados *a priori*. São os tratados, como formas convencionais por excelência, que determinam a extensão de suas obrigações. Não existem classes de tratados com eficácia previamente determinada em razão de sua denominação. O estudo dos efeitos de cada tratado deve levar em consideração o texto do acordo.

1.2.18.4 Incorporação dos tratados Internacionais no ordenamento jurídico nacional

O processo de celebração dos tratados obedece a três fases: *da negociação, da confirmação da vontade de pactuar* e *da consumação.*

A *fase da negociação* está consagrada no art. 84 da Constituição Federal. Estabelece este artigo que é competência privativa do Presidente da República celebrar tratados internacionais sujeitos ao referendo do Congresso Nacional:

> Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:
>
> [...]
>
> VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;

A *fase de negociação* se encerra com a assinatura do tratado internacional por parte do Presidente da República ou de quem receba expressa delegação e poderes por parte deste, tal como o Secretário da RFB ou o Ministro da Fazenda.

A segunda fase da celebração dos tratados internacionais é a da *confirmação*. Essa fase refere-se ao ato pelo qual a autoridade nacional competente confirma a vontade de obrigar-se nos termos do tratado assinado, sujeitando-se ao conjunto das obrigações internacionais que derivam deste.

O termo "ratificação" recebe diversos significados distintos na doutrina e prática internacional. São eles:

– o ato do Estado em exprimir a sua vontade de se obrigar pelo tratado;

– o procedimento internacional em que um tratado entra em vigor, ou seja, pela troca ou depósito formal dos instrumentos de ratificação;

– o próprio documento, selado ou autenticado, em que o Estado exprime a sua vontade de obrigar-se;

– o ato de confirmação pelo Poder Legislativo. Esta denominação é bastante criticada pelos internacionalistas por ser fonte de equívocos, devendo ser evitada. O ato de confirmação por parte da autoridade legislativa deve ser chamado de *referendo* ou aprovação (art. 49, I, da CF).

Estabelece o art. 49 da CF/88 que:

> Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:
>
> I – resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;

O ato do legislativo que realiza a confirmação nacional se denomina *decreto legislativo.*

A *fase de consumação* ocorre no plano internacional com a *ratificação* internacional do tratado, ou seja, com a troca de instrumentos de ratificação

(tratados bilaterais) ou pelo *depósito* para os tratados multilaterais. A ratificação significa a manifestação incontestável de um Estado em obrigar-se no plano internacional.

A *fase de consumação* ocorre com a promulgação e publicação dos tratados no Brasil. A promulgação e a publicação são importantes para garantir a eficácia e vigência das normas jurídicas internacionais. A sua validade não depende desses instrumentos.

Entram em vigor as normas jurídicas internacionais que tenham sido devidamente publicadas e promulgadas.

Entendeu o STF que o iter procedimental interno somente se encerra com a sanção presidencial por meio da promulgação presidencial por via de um decreto de promulgação. Nesse sentido, entendeu o STF que, a despeito de já ratificado o protocolo de medidas cautelares (instrumento de ratificação depositado em 18-3-1997), este ainda não havia sido promulgado, mediante decreto, pelo Presidente da República. Em consequência, este não se achava formalmente incorporado ao direito interno[36].

Por fim, o tratado internacional deve ser publicado para que possa produzir todos os seus efeitos. O início da vigência deve estar estabelecido no texto do acordo e na sua ausência começará a viger em 45 dias de sua promulgação (art. 1º da LINDB).

1.2.18.5 Os acordos executivos

Cabe observar que o art. 49 da CF/88 estabelece que compete ao Congresso Nacional "resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional". Tal disposição impõe a consideração de que estão limitados os tratados submetidos à exigência de referendo. Os acordos internacionais que não sejam gravosos ao patrimônio nacional ou que não criem encargos não exigem referendo do Congresso Nacional. Essa espécie de tratados é denominada de "acordos executivos", "acordos de forma simplificada" ou "acordos administrativos".

---

[36] STF, CR 8.279.

1.2.18.6 Classificação dos tratados internacionais e principais controvérsias

Os tratados internacionais em matéria tributária são muito importantes e se apresentam com diferentes matérias. A seguir, mostraremos uma listagem reduzida dos principais casos.

a) Acordos internacionais em matéria tributária sobre o comércio internacional

Um dos mais importantes acordos internacionais em matéria tributária é o denominado GATT (Acordo Geral de Tarifas e Comércio), que foi substituído pelo acordo GATT 94 e pelo Acordo da OMC (Organização Mundial do Comércio). Este acordo apresenta importantes princípios tributários orientadores do comércio internacional, tais como:

– *tratamento nacional*: determina o acordo GATT que não *é lícita a utilização de medidas fiscais ou de efeito equivalente que estabeleçam tratamento diferenciado entre produtos nacionais e estrangeiros*;

– *cláusula da nação mais favorecida*: determina esta cláusula que qualquer benefício concedido a um Estado-parte deve ser automaticamente estendido a todos os demais Estados-partes beneficiados pela cláusula da nação mais favorecida;

– *proibição de subsídios*: proíbe o GATT que ajuda de governo seja utilizada como mecanismos de distorção do comércio internacional, especialmente quando protejam o mercado doméstico e prejudiquem produtos estrangeiros.

Exemplos de súmulas nesse sentido são:

> Súmula 20 do STJ – 4-12-1990 – Mercadoria Importada – GATT – ICM – Similar Nacional: "A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional".
> Súmula 71 do STJ – 15-12-1992 – Importação de Bacalhau – GATT – ICM – "O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM".
> Súmula 575 do STF – 15-12-1976 – Mercadoria Importada do GATT ou ALALC – Isenção do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias Concedida a Similar Nacional – "A mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto sobre circulação de mercadorias concedida a similar nacional".

b) Tratados internacionais e a legislação estadual e municipal

Um grande questionamento surgiu sobre a possibilidade de a União celebrar tratados internacionais acerca dos tributos de competência dos estados e municípios. Duas posições antagônicas são possíveis, de um lado, a que defende a sua constitucionalidade e, de outro, a que nega essa possibilidade.

Pode-se alegar que há expressa *vedação constitucional às isenções heterônomas*, em favor do argumento de que a União não possui competência para firmar tratados isentivos sobre tributos de competência dos Estados. O texto constitucional instituiu limitação constitucional ao poder de isentar da União em seu art. 151, da seguinte forma:

> Art. 151. É vedado à União:
>
> [...]
>
> III – instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Outro argumento é o da ausência da distinção sobre os papéis constitucionais da União. Não há no texto constitucional clara *limitação formal* à competência para isentar da União. Novamente, o legislador não procedeu a uma diferenciação entre a União como pessoa jurídica de direito público e como pessoa jurídica de direito internacional público.

Em favor da tese da possibilidade de a União firmar tratados isentivos sobre tributos de competência dos Estados e municípios utilizam o argumento da ausência de vedação absoluta. A União poderá com base nos arts. 155, § 2º, XII, *e*, e 156, § 3º, II, da CF/88 conceder isenções de ICMS e ISS. Para os demais tributos estaduais, tal situação não é possível. Dispõe o art. 155 da CF/88 que:

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
>
> [...]
>
> II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações iniciem no exterior;

> *2 §º* O imposto previsto no inciso I atenderá o seguinte:
>
> [...]
>
> XII – cabe à lei complementar:
>
> [...]
>
> e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a;

Partilhamos do entendimento de que a União pode firmar tratados isentivos na condição de sujeito de direito internacional público, em prol dos interesses nacionais. A União, ao agir na esfera internacional, não estaria submetida à vedação do art. 151, III, da CF/88, visto que esta atua na condição de ente federado[37]. Nesse caso, o Presidente atua na condição de Chefe de Estado e não como Chefe de Governo[38]. essa conclusão decorre da leitura do art. *52, § 2º, da CF/88*, de que *apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados, dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios.*

São outras espécies de tratados:

i)*Acordos de cooperação técnica*: são acordos no âmbito do intercâmbio de experiências entre as administrações tributárias e de um país estrangeiro, com o objetivo de incremento de suas capacidades institucionais, especialmente: modelos organizacionais, controle de gestão, comunicação estratégica no âmbito da organização, gerenciamento de conflitos em negociações de acordos etc. Cita-se como exemplo o acordo entre o Brasil e a França.

ii) *Acordos de cooperação aduaneira*: têm por objetivo a prevenção, na investigação e na repressão a quaisquer infrações no âmbito aduaneiro. O Brasil possui acordos com diversos países nesse sentido, dentre os quais podemos citar: Argentina, Bolívia, Chile, Colômbia, Costa Rica, Cuba, El Salvador, Equador, Espanha, Honduras, México, Nicarágua, Panamá, Paraguai, Peru, Portugal, República Dominicana, Uruguai e Venezuela.

iii)*Acordos de complementação econômica:* têm por objetivo a promoção do desenvolvimento econômico dos países partes, mediante: o estabelecimento de um

---

37 STF, AI 223.336.
38 RE 229.096.

marco jurídico e institucional de cooperação e integração econômica; da criação de um espaço econômico ampliado que vise facilitar a livre circulação de bens e serviços e a plena utilização dos fatores produtivos, em condições de concorrência entre as partes contratantes; entre outros. O Brasil possui acordos com Argentina, Paraguai, Uruguai, Colômbia, Equador e Venezuela.

iv) Acordos para evitar a dupla tributação: tem por objetivo evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação aos impostos sobre a renda. O Brasil possui acordos com África do Sul, Alemanha (denunciado[39]), Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, República Eslovaca, República Tcheca, Suécia, Trinidad e Tobago, Turquia, Ucrânia e Venezuela.

1.2.19 Decretos

Os decretos são atos normativos de competência do Poder Executivo que se dirigem a regulamentar matéria prevista em lei.

1.2.19.1 Versar sobre matérias não submetidas à reserva legal

Os decretos em matéria tributária se restringem a dar fiel cumprimento às leis, tal como exige o art. 84, IV, da CF/88:

> Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:
> [...]
> IV – sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

Igualmente determina o CTN que os decretos devem obedecer ao conteúdo e alcance das leis ordinárias, assim:

---

[39] Decreto nº 5.654, de 29 de dezembro de 2005.

> Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

Os decretos não podem ser editados em sentido contrário ao expresso em lei (*contra legem*). Em certas circunstâncias e para determinados assuntos, admite-se que a sua competência seja ampliada para permitir a criação de deveres formais e obrigações acessórias que não tenham sido previstas em lei. Os decretos não podem invadir a seara restrita à reserva legal, contudo, tem decidido o STF que podem legitimamente definir aspectos essenciais do cumprimento das obrigações tributárias, desde que não afrontem diretamente dispositivo previsto em lei, tais como:

i)*vencimento das obrigações acessórias:* o STF firmou entendimento de que a fixação do vencimento de obrigação tributária não afronta ao princípio da legalidade estrita40;

ii) *definição do indexador para fins de correção:* decidiu o STF que a fixação da Unidade Fiscal do Município por meio de decreto não fere o princípio da legalidade, podendo ser definido por regulamento. Assim: "a utilização da UFM, para fim de atualização do tributo, só há de ser considerada indevida se comprovado que, com sua aplicação, os valores alcançados extrapolam os que seriam apurados mediante cálculo efetuado com base nos índices oficiais fixados pela União, no exercício de sua competência constitucional exclusiva, hipótese não configurada no caso"41; e

iii) *fixação de correção monetária pelo índice oficial*: o STJ definiu que o município pode mediante decreto atualizar o IPTU, desde que não seja em percentual superior ao índice oficial de correção monetária. Trata-se da Súmula 160 do STJ, de 19-6-1996, que preceitua que: "É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária".

Os decretos podem determinar o modo de realização das obrigações acessórias, desde que obedecidos os seguintes critérios: a) não inovem em matérias reservadas à lei tributária; b) não contrariem dispositivo previsto em lei; e c) não

[40] RE 195.218.
[41] RE 188.391.

criem obrigações tributárias.

1.2.19.2 Editar regulamentos consolidadores de legislação tributária

Os regulamentos tributários são a forma normativa utilizada para compilar e reunir toda a multiplicidade de normas e textos legais em um único documento normativo. A sua utilização é bastante frequente. Os regulamentos são uma espécie particular de decretos com a finalidade compilação e reunião de normas legais e infralegais.

Não podem os regulamentos extrapolar os limites da reserva legal sob pena de ilegalidade. Assim, já entendeu o STF que: "O regulamento, ato normativo secundário, não está, de regra, sujeito ao controle de constitucionalidade. É que, quando o regulamento vai além do conteúdo da lei, não pratica inconstitucionalidade, mas ilegalidade"[42].

1.2.19.3 Alterar alíquotas de tributos com natureza extrafiscal

O texto constitucional permite que certos tributos com natureza extrafiscal de regulação de determinados setores econômicos tenham as suas alíquotas alteradas por meio de decretos. Assim II, IE, IPI e IOF têm as suas alíquotas passíveis de alteração por força do art. 153, § 1º, da CF/88, que determina:

> Art. 153. [...]
> *1 §º* É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

Esta alteração deve-se realizar nas condições e limites estabelecidos em lei ordinária, não sendo necessária a edição de lei complementar para determinar estas normas gerais. Não é necessário que o decreto traga as motivações que justificam a alteração das alíquotas43. O STF entendeu que:

---

[42] ADI 2.489.
[43] RE 225.602.

> [...] a motivação do decreto que alterou as alíquotas encontra-se no procedimento administrativo de sua formação, mesmo porque os motivos do decreto não vêm nele próprio. Fato gerador do imposto de importação: a entrada do produto estrangeiro no território nacional (CTN, art. 19)[44] [...].

As contribuições com natureza extrafiscal também têm autorização constitucional para a alteração de suas alíquotas, tal como a Cide-combustível. Dispõe o art. 177 da CF/88 que:

> Art. 177. [...]
> *4 §º* A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: (Incluído pela Emenda Constitucional n. 33, de 2001)
> I – a alíquota da contribuição poderá ser: (Incluído pela Emenda Constitucional n. 33, de 2001) [...]
> b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150,III, b; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 33, de 2001)

Os decretos ao alterarem as alíquotas possuem a eficácia de atos do Executivo com força de lei material, mesmo que submetidos os limites e as condições das leis ordinárias. Esta exceção se justifica pela necessidade do dinamismo governamental na regulação de setores econômicos dinâmicos, tais como a política industrial, financeira ou de comércio exterior.

1.2.20 Decreto legislativo

O decreto legislativo está previsto no art. 59, VI, da CF/88 que determina que:

> Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:
> [...]
> VI – decretos legislativos;

[44] RE 225.602-8/CE e RE 224.285-9/CE.

Este é o veículo introdutor de diversas normas jurídicas, dentre as quais se destaca especialmente os tratados internacionais em matéria tributária.

1.2.21 Resolução do Senado

As resoluções do Senado estão principalmente destinadas pelo texto constitucional para o estabelecimento das alíquotas interestaduais e de exportação do ICMS, bem como as alíquotas máximas do ITCD.

O *estabelecimento de alíquotas interestaduais e de exportação do ICMS* por meio de resolução do Senado Federal está expresso no art. 155 da CF/88, que determina que:

> Art. 155. [...]
> § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993)
> [...]
> IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;
> V – é facultado ao Senado Federal:
> a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
> b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

As *alíquotas interestaduais* estão definidas na Resolução n. 22, de 19 de maio de 1989, que determina que:

> Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento. Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

> I – em 1989, oito por cento;
>
> II – a partir de 1990, sete por cento.
>
> Art. 2º A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.
>
> Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de junho de 1989.

Trata-se de um tema da mais elevada importância para o ICMS.

Compete às resoluções do Senado a fixação de alíquota do ICMS, nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior[45].

1.2.21.1 Fixação de alíquotas máximas do ITCD

A fixação de alíquotas máximas do ITCD está prevista no art. 155 da CF/88 que determina que:

> Art. 155. [...]
>
> *1 §º* O imposto previsto no inciso I atenderá ao seguinte:
>
> [...]
>
> IV – terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

A matéria se encontra regulada na Resolução n. 9/92 do Senado Federal, que determinou que:

> Art. 1º A alíquota máxima do imposto de que trata a alínea a, inciso I, do art. 155 da Constituição Federal será de oito por cento, a partir de 1º de janeiro de 1992.
>
> Art. 2º As alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal.
>
> Art. 3º Esta resolução entra em vigor na data de sua publicação.
>
> Art. 4º Revogam-se as disposições em contrário.

É uma resolução importante que será vista com mais detalhe no capítulo do ITCD[46].

---

[45] ADI 4858/DF.

[46] Veja-se o item 2.1 sobre o tema.

1.2.21.2 Normas complementares: atos administrativos com força normativa

Entende o art. 100 do CTN que são normas complementares infralegais os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, as decisões administrativas e as práticas reiteradas da administração pública.

As normas complementares são atos normativos de natureza administrativa editados com o intuito de esclarecer contribuintes e funcionários da administração pública sobre a correta implementação das leis e decretos e, portanto, situam--se em escala inferior na ordem normativa, devendo respeitar os limites impostos pelas leis. As normas complementares não podem gerar obrigações tributárias para o contribuinte. Elas podem ser dirigidas ao contribuinte, nos seus estreitos limites, para determinar obrigações acessórias quanto ao modo de cumprimento das obrigações tributárias.

Os *atos administrativos* estão previstos no art. 84, II, da CF/88, que determina que é competência do Poder Executivo a direção geral da Administração Pública, que será realizada por meio de instruções normativas, ordens de serviço, portarias etc.[47] Esses atos são praticados pelos mais variados níveis da administração, desde a presidência até os escalões inferiores (ministérios, gabinetes, repartições etc.). Dentre os diversos tipos de pareceres normativos podemos citar[48]:

instruções normativas: são atos de finalidade interna, em que as autoridades de chefia emitem *normas gerais* para a condução de suas funções;

circulares: são atos de finalidade interna, em que as autoridades de chefia emitem *normas concretas* para a condução de suas funções;

portarias: são atos de finalidade interna, em que as autoridades com cargo de chefia expedem *decisões* para os seus subordinados, orientando-os para a condução de suas funções ou sobre a vida funcional destes. Podem servir para abrir inquéritos, processos etc. Têm sido utilizados com a mesma finalidade das instruções normativas;

---

[47] "Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: [...] II – exercer, com o auxílio dos Ministros de Estado, a direção superior da administração federal."
[48] Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 402-403.

ordens de serviço: são atos de finalidade interna, em que as autoridades de chefia emitem normas para a condução de *determinado serviço*;

atos declaratórios interpretativos: servem para *esclarecer o significado* de determinado conceito normativo.

Todos esses atos, apesar de sua eficácia interna, podem gerar efeitos para os contribuintes, por limitarem o exercício de direito ou a produção de sanções pelo descumprimento de determinada norma. O STF afastou a possibilidade do controle abstrato de constitucionalidade dos atos infralegais. Estes estão sujeitos ao exame de legalidade. No entender da Corte:

> as instruções normativas, editadas por órgão competente da administração tributaria, constituem espécies jurídicas de caráter secundário. cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. [...] uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve manter com estes atos primários, viciar-se-á de ilegalidade e não de inconstitucionalidade.[49]

1.2.22 Decisões administrativas

As decisões administrativas decorrem do julgamento de um processo administrativo fiscal e têm a natureza de ato administrativo. São o resultado proferido pela instância administrativa sobre recurso fiscal do contribuinte, questionando determinado lançamento ou obrigação acessória (dever formal) exigido pela administração fiscal.

A eficácia dessas decisões é geralmente *inter partes* e vincula somente o contribuinte. Quando editada por órgão superior da administração fiscal pode gerar efeitos *erga omnes* em relação a todos os contribuintes por força do princípio da boa-fé tributária e do princípio da isonomia fiscal.

São exemplos de decisões administrativas aquelas emitidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), do antigo Conselho de Contribuintes, do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, entre outros.

---

[49] ADI 365, Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, 15-3-1991.

Pareceres normativos são uma forma de entendimento normativo emitido por órgão especializado, que acaba vinculando a administração fiscal no entendimento de futura questão idêntica.

1.2.23 Práticas reiteradas da administração pública

Os usos e costumes da administração pública possuem força normativa em face da expectativa legítima que produzem perante o contribuinte. Cabe esclarecer que somente terão eficácia normativa as práticas que atendam aos seguintes requisitos: habitualidade (*usus*) e juridicidade (*opinio juris vel necessitatis*).

A habitualidade envolve duas condutas interligadas: i) *condutas e exigências reiteradas da administração pública de modo claro*; e ii) *condutas do contribuinte em subordinação e adequação às exigências ou tolerâncias da administração pública.*

A juridicidade é o entendimento de que determinada conduta é correta e devida por estar de acordo com o Direito vigente. Este comportamento reiterado não pode contrariar texto de lei ou norma jurídica, tampouco se caracterizar como abusiva, simulatória ou eivada de má-fé.

Os *costumes administrativos* em matéria tributária podem ser de três espécies: *constitutivos*, *revogatórios* e *interpretativos*. Os *costumes constitutivos* criariam novas obrigações e direitos em confronto com a lei; já os *revogatórios* seriam desconstitutivos de direitos ou obrigações preexistentes, enquanto os *costumes interpretativos* seriam aqueles que apenas teriam a função de interpretar determinada norma jurídica.

Os *costumes administrativos* não podem criar nem extinguir obrigações tributárias, tarefa reservada à lei. Eles podem afastar determinada obrigação acessória ou dever instrumental, penalidade ou sanção tributária.

O STJ entendeu que a aceitação pela administração tributária de classificação Fiscal reiterada de mercadoria segundo a TIPI se configura como "[...] prática constante de atos pela administração, [...], que exclui o contribuinte da imposição de penalidades, da cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da

base de cálculo do tributo"[50].

O STJ decidiu em outro caso que a inexigência reiterada de IR sobre ajuda de custo impõe o afastamento de multa, juros e penalidades. Assim, a "[...] se em várias situações idênticas, a autoridade fazendária afastou os acréscimos legais do tributo, cobrando apenas o imposto de renda devido, o procedimento se caracteriza como prática reiterada na aplicação da legislação tributária, tornando legítima a pretensão do contribuinte"[51].

Determina o art. 100 do CTN que as normas complementares não podem implicar a imposição de penalidades, cobrança de juros moratórios e mesmo a atualização monetária da base de cálculo do tributo. Igualmente, a administração pública deve estar submetida ao *princípio da confiança*, de tal modo que o seu comportamento *não pode ofender as expectativas legítimas dos contribuintes em face da mudança injustificada de orientação*.

1.2.23.1 Convênios que entre si celebrem a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios

Dentre os principais convênios destacam-se os sobre o ICMS com base no Confaz e os celebrados entre a União e os municípios em relação ao ITR.

1.3 Nomologia tributária: estudo das normas tributárias

A doutrina em direito tributário no Brasil dedica um importante espaço para o estudo da norma jurídica. Talvez inexista no mundo tamanho destaque a um estudo teorético tão profundo por parte de uma disciplina tão prática. Afinal, em alguns manuais estrangeiros da matéria ela aparece com brutal objetividade. Encontramos a indicação das hipóteses de incidência, as alíquotas, os contribuintes e as alíquotas mencionadas. Muitas vezes nem um pouco do vivo debate que se estabeleceu no Brasil é vislumbrado. Não há em nosso país o entusiástico recurso da nossa doutrina as elevadas fontes da filosofia do direito tributário, muito menos à Linguística. O bom

[50] REsp 162.616.
[51] REsp 142.280.

estudo da dogmática jurídica é privilegiado em relação ao aprofundamento filosófico. Historicamente, o Direito nacional se afastou da experiência estrangeira e merece atenção por este feito.

O que gerou essa profunda sofisticação da produção teórica nacional ainda é um mistério para os historiadores do Direito. Apesar desse gigantesco esforço, o nosso sistema não se tornou nem mais simples nem mais seguro. Não apenas a legislação é impenetrável, inclusive para os entendidos, como a jurisprudência pouco fez para que o sistema fosse mais harmônico.

Em nosso entender, o motivo desse afastamento da doutrina de seu verdadeiro sentido está no esquecimento da verdade básica do Direito. Isso é a *ciência prática da solução de conflitos*. O afastamento dessa razão essencial conduziu o Direito a estudos cada vez mais sofisticados, porém distantes de sua razão pragmática. O Direito foi instituído como um poderoso mecanismo de solução de conflitos sociais, sempre com referência ao problema da justiça.

Se olharmos o modelo jurídico mais exitoso em nossa história veremos inquestionavelmente o direito romano. Trata-se da base do que existia de mais civilizado na antiguidade, surgindo como ordem jurídica medieval e permitindo o aparecimento da Renascença e da maior parte dos sistemas jurídicos modernos. Qual o motivo desse sucesso? Cremos que tenha sido esta visão inovadora de entender o Direito como estrutura e função. O Direito trata do poder, mas também objetiva um fim: a justiça.

O direito romano se desenvolveu sob constante tensão. De um lado, a força da autoridade (*autorictas*) e, de outro, o poder (*potestas*) advindo das assembleias e pretores. Soberania (*imperium*) e *jus* (direito) estavam em permanente conflito. O direito romano clássico reflete este confronto.

Para Celso, "o Direito é a ciência do bom e do justo" (*ius est ars boni et aequi*). Sêneca irá ressaltar o papel coercitivo do Direito ao afirmar que "a força é a medida do direito", Hercules Furens 253). Nem a ideia de justiça transparece de modo consensual. Para Cícero, "a justiça é a obediência às leis escritas e instituições dos povos" (*iustitia est obtemperatio scriptis legibus institutisque populorum*, De Legibus 1.42). Apesar desta tensão, o Direito ainda é considerado a obra socialmente admitida dos que sabem sobre o justo: os *iuris prudentes*. Estes serão os juristas de

seu tempo. Desenvolverão um método de interpretação jurídica (*interpretatio juris*) capaz de distinguir o direito do não direito; o justo, do injusto. Esta "arte de diferenciar" estaria na base da sua forma de interpretação (*interpretatio prudentium*). Um ponto importante desse desenvolvimento estava na tensão entre o direito e o poder (*iura et imperium*).

A doutrina contemporânea desconfiada da cientificidade da ideia de justiça, simplesmente a descartou. Esse não seria um problema jurídico. Igualmente o problema das consequências das normas jurídicas foi afastado. Esse não seria um problema jurídico. O Direito passa a ser um estudo exclusivo sobre o problema do dever (*deontologia*). O afastamento do problema mundano dos efeitos e etéreo da justiça provoca o afastamento definitivo do Direito do problema original: solução de conflitos. O estudo do Direito passa a ser um estudo teorético.

Em nosso entender, esse é o *grande erro*. A ciência do Direito deve retornar aos seus desígnios originais como ciência pragmática e não apenas intelectiva. O Direito é por excelência o campo do conflito, da decisão e da formação de consenso.

Vejamos brevemente como a nossa evolução doutrinária nos conduziu a este resultado atual de confundir o estudo do direito tributário com o estudo da norma tributária.

1.3.1 Da teoria da norma jurídico-tributária no sistema tributário

O entendimento do estudo do direito tributário como estudo das normas jurídico-tributárias é resultado da reflexão, no Brasil, de Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, e representa o esforço de toda uma geração de juristas em excluir considerações políticas e ideológicas do fenômeno da tributação.

O direito tributário era entendido no pensamento conceitualista como mero fenômeno de soberania, ou seja, como manifestação do poder e, por sua vez, o normativismo retirava toda esta carga ideológica e reorganizava o debate jurídico--tributário em uma reafirmação da legitimidade do fenômeno de tributar sobre novos paradigmas.

Os dispositivos legais não deveriam ser uma pluralidade de normas jurídicas desorganizadas e mesmo caóticas, sem conexão nenhuma e tampouco deveriam ter a pretensão de legitimidade, meramente em razão de estarem positivadas. O normativismo procede a um *ataque geral ao dogmatismo legalista*, ao raciocínio lógico-dedutivo amparado em concepções políticas e ideológicas que representavam o governo dominante e não o processo de criação do Direito. Destaca-se neste momento o manifesto de Alfredo Augusto Becker contra o *caos tributário*.

É na obra *Carnaval tributário*, de Alfredo Augusto Becker, que será lançado todo o vigor de embate contra o caos legislativo e conceitual que imperava no Direito nacional[52]. A linguagem ácida e tragicômica revelava um desconcerto e uma decepção com o modelo de pensamento tributário vigente e com a apatia das autoridades e dos pensadores com os sucessivos desmandos e desatinos do poder. Vejamos uma passagem ilustrativa deste manifesto-desabafo:

> Em 1963 (três meses depois de ter lançado o meu livro Teoria Geral do direito tributário), o Supremo Tribunal Federal, em Tribunal Pleno, julgou, pela primeira vez, o problema da natureza dos empréstimos compulsórios: se eram "empréstimos" ou tributos (neste último caso, inconstitucionais). O único ministro que votou entendendo ser o "empréstimo compulsório" mera máscara para fraudar o contribuinte e considerando-o autêntico tributo, foi o Luiz Gallotti. Seu voto (vencido por 10 x 1) fundamentou-se no meu livro. A partir daquele julgamento, o tributo mascarado de empréstimo compulsório entrou para a Súmula do STF e nós todos "entramos pelo cano".
> Nos últimos anos, a quantidade e variedade de tributos mascarados de "empréstimos" é tão grande que formam um bloco carnavalesco: "Unidos da Vila Federal". O Presidente da República e o seu Ministro da Fazenda são os "abre-alas". O ritmo é dado pelo fêmur dos contribuintes, que também fornecem a pele para as cuícas. O Presidente e seus Ministros lançam ao público os confetes de nossos bolsos vazios e as serpentinas de nossas tripas. No Sambódromo conquistaram, por unanimidade, o prêmio: "Fraude contra o Contribuinte"[53].

---

[52] Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.
[53] Ibidem, p. 14.

Sobre a contínua violação da segurança jurídica e da confiança dos administrados, Alfredo Augusto Becker ressalta toda a sua indignação:

> As leis do imposto de renda são alteradas – contínua e mensalmente – por outras leis, decretos-leis, portarias ministeriais, pareceres normativos e outros atos de órgãos governamentais. A proliferação dessas alterações é tão rápida e contínua que o Governo não se dá mais ao trabalho de consolidar tudo em novo Regulamento do Imposto de Renda, cuja sigla, hoje, é uma ironia: RIR[54].

O mais preparado dos representantes do normativismo detinha um profundo desprezo pela manipulação de conceitos e pelo entendimento do sistema tributário como um sistema de poder, e das limitações ao poder de tributar como o resultado das poucas vitórias contra a soberania inexorável do arbítrio das classes dominantes. É com base neste entendimento que o autor irá preparar um *ataque geral ao sentido do direito tributário como mero exercício do poder*.

Demonstra-se de modo expresso que a defesa do normativismo não era exatamente uma defesa da ordem estabelecida, do governo de ocasião ou da automática legitimidade da norma positivada, tal como no positivismo legalista ou dogmático. Normalmente ocorria o inverso, os defensores do positivismo assumiam tal posição ou por uma defesa radical da democracia ou por uma defesa do Direito contra a corrupção pelo poder e pela política. Aqueles que defendiam o normativismo viam no processo democrático a cura para recomposição da legitimidade de uma sociedade cindida em valores e ideologias e a norma jurídica seria o resultado desse processo histórico, que deveria ser protegida como um valor em si.

De outro lado, a defesa da norma jurídica representava uma defesa contra as investidas do poder e do arbítrio do soberano contra o Direito. Novamente encontramos aqui uma defesa da legitimidade da norma jurídica contra a perversão das escolhas democráticas por manipulações políticas.

---

[54] Ibidem, p. 17.

Geraldo Ataliba irá ressaltar este entendimento ao expressar a necessária autonomia do Direito perante a economia e o poder:

> O direito constrói suas próprias realidades, com especificidade, característica e natureza próprias. 2.2. Balladore Pallieri recorda que a engenharia não confunde coisas heterogêneas como as regras técnicas da arte de construir e o material de construção. Não se pode pretender deixar de lado o discernimento lógico e impostergável entre o objeto do tributo, o comportamente humano, e o objeto deste, inserido no mundo fático, o dinheiro[55].

O estudo do direito tributário será, portanto, o estudo da norma jurídico-tributária e de seu fenômeno de incidência, que manterá uma autonomia de outros ramos do conhecimento, tal como a economia, a política ou a ciência das finanças.

O objeto da ciência do Direito estará claramente delimitado no estudo da norma jurídica e o método de análise será igualmente específico. O direito tributário será, portanto, o ramo mais entusiasmado das inovações teóricas do positivismo metodológico no âmbito da filosofia e das incontáveis aplicações práticas no campo da tributação.

Afinal, que arma sofisticada, eficaz e elegante é o pensamento normativista no combate à corrupção dos princípios jurídicos da confiança, segurança jurídica ou Estado de Direito pelos desmandos do poder e do governo de ocasião. Que mensagem mais forte poderia ser enviada do que a afirmação que o Direito possui um valor em si, uma autonomia perante outros ramos, uma legitimidade própria a ser defendida e uma defesa de que se trata de um conceito a ser defendido independentemente do ingresso em uma discussão ideológica.

Tal mudança de enfoque permitia uma alteração no discurso jurídico, de um mero discurso oposicionista passava-se para um discurso científico, visto que ao cabo não se tratava de ser oposição aos desejos de maiores recursos financeiros ao governo de ocasião, mas que a estabilidade do sistema jurídico e de sua coerência normativa são os desejos de qualquer governo ou oposição,

---

[55] Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 23.

independentemente das escolhas pré-jurídicas formuladas no campo da sociedade e da política.

Devemos lembrar que muitos desses escritos foram realizados nos períodos mais duros do regime militar brasileiro, em que uma determinada expressão poderia ser o suficiente para a repressão implacável. Geraldo Ataliba manifesta esta preocupação ao dizer: "em geral, concordamos com as leis, ou por causa da autoridade do estado, que a impõe, ou por causa da justiça do seu conteúdo. De qualquer forma – concordemos ou não devemos obedecê-la, sob pena de arcarmos com a respectiva sanção"[56]. Este professor foi reitor da PUC-SP, que durante o período militar era uma cidadela de resistência ao regime, e sabia exatamente a importância de uma oposição eficaz ao poder.

Como preleciona Geraldo Ataliba, a estrutura da norma jurídico-tributária é idêntica à estrutura de todas as demais normas jurídicas; há, neste sentido, uma *homogeneidade sintática* na sua composição normativa, conforme Paulo de Barros Carvalho. O estabelecimento de novo modo de análise do fenômeno jurídico-tributário irá implicar uma nova estruturação de categorias de pensamento, com a superação do conceito de fato gerador. Assim, afirma Geraldo Ataliba que: "preferimos designar o fato gerador in abstracto por 'hipótese de incidência' e in concreto por 'fato imponível' [...]"[57]. A hipótese de incidência representaria o conceito legal, ou seja, a classe de fatos previstos na norma jurídica capaz de desencadear determinada consequência jurídica, enquanto o fato imponível representaria o fato jurídico ocorrido e que desencadearia a consequência concreta e determinada para aquele caso.

O conceito de hipótese de incidência possui, portanto, as seguintes caracterísiticas: *autonomia*, *abstração* e *referencialidade a um sistema jurídico*. Trata-se de um conceito autônomo à classe de fatos que pretende representar, visto que é um conceito eminentemente jurídico e é preciso distinguir claramente o conceito do objeto representado[58].

---

[56] Ibidem, p. 27.
[57] Ibidem, p. 51.
[58] "[...] é preciso distinguir claramente o conceito e o seu objeto. As propriedades análogas, os caracteres comuns a um grupo de coisas ou fenômenos não entram na constituição do conceito. São elementos que pertencem ao objeto, que participam do tipo de cada esfera de objetividade, enquanto

Trata-se de um conceito *abstrato* porque se propõe a regular uma multiplicidade de fatos sem perder-se na reprodução dos detalhes e das diferenças particulares, realizando o objetivo de generalização do Direto por meio de uma *abstração generalizadora*. No entanto, trata-se de um conceito referenciado a cada modelo constitucional, e o seu conteúdo e regime devem observar essas características.

Misabel Derzi irá considerar os tipos e conceitos jurídicos como sendo escolhas jurídicas sobre os valores a serem adotados. Não se trata de definir por exclusão qual se aplicaria e qual seria afastado, mas qual teria predominância no ordenamento jurídico-tributário[59]. Assim, por exemplo, no Brasil, não cabe identificar a hipótese de incidência (*h.i.*), com o conceito legal, com o conceito de *tipo*, tampouco a *abstração generalizadora* da *h.i.* com o *pensamento tipificante*. A *h.i.* no sistema constitucional brasileiro é um conceito fechado e determinado, de tal modo que "[...] aquilo que não está na lei, inexiste juridicamente"[60], conforme entendimento de Misabel Derzi.

Os *tipos* são uma espécie normativa caracterizada por serem estruturas flexíveis, graduáveis e de características renunciáveis, enquanto no sistema brasileiro, as *h.i.* se identificam mais adequadamente com os conceitos fechados e determinados. A exigência de sua caracterização como conceitos fechados decorre da repartição rígida de competências constitucionais tributárias, do respeito ao princípio da segurança jurídica, da defesa do Estado de Direito, da uniformidade, da praticabilidade e da legalidade estrita.

O conceito fechado representa uma valorização e um reforço da lei, do princípio da segurança jurídica e de todos os valores conexos a esta ideia e, portanto, surge como uma forma de resposta ao conflito básico entre o "poder e a liberdade, Estado e indivíduo"[61], de tal modo que conhecer os diferentes pontos de equilíbrio dessa tensão dialética é a própria forma de conhecer a história do direito público (separação de poderes, federalismo, ideia republicana, ideal democrático e participativo).

---

o conceito é, em todos os casos, um ente ideal." (VILANOVA, Lourival. *Sobre o conceito de Direito*. Recife: Imprensa Oficial, 1947, p. 16)

[59] Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 83.

[60] Ibidem, p. 248.

[61] Ibidem, p. 84.

Será, contudo, na obra de doutoramento de Paulo de Barros Carvalho, publicada em 1973, que irá surgir a evolução mais marcante do estudo da norma jurídico-tributária, de tal modo que o próprio Geraldo Ataliba, como reitor da PUC-SP, teve o mérito de aprovar e confirmar a presença do surgimento de uma nova etapa do estudo do direito tributário no Brasil. Segundo Ataliba, o trabalho de doutoramento de Paulo de Barros Carvalho:

> propõe uma revisão completa dos próprios pontos de partida dos raciocínios que a doutrina se habituou a desenvolver de modo convencional. E nesse sentido é um eco da conclamação formulada por Alfredo Augusto Becker, em 1963, com o seu magnífico Teoria Geral do direito tributário[62].

A principal crítica e contribuição de Paulo de Barros Carvalho está na centralidade que a melhor doutrina tributária venha legando ao estudo do antecedente da norma tributária em detrimento ao estudo da *integralidade* do fenômeno normativo. Assim, autores de renome, como A. D. Giannini[63], Perez de Ayala[64] e Hector B. Villegas[65], no direito estrangeiro e A. A. Becker[66], Amílcar de Araújo Falcão[67] e Geraldo Ataliba[68], no Direito nacional, entre tantos outros, centraram seus estudos no suposto da norma jurídica, prosseguindo uma tradição questionável de continuidade à chamada "escola de glorificação do fato gerador".

Será com Paulo de Barros Carvalho que a teoria da norma tributária alcançará um patamar de sofisticação e estudos jamais comparado, inclusive no Direito estrangeiro[69]. Vejamos, brevemente, a estrutura da regra-matriz de incidência

---

[62] Cf. ATALIBA, Geraldo. Prefácio da obra de CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 11.
[63] Cf. GIANNINI, A. D. *I concetti fondamentali del diritto tributário*. Turim: Utet, 1956.
[64] Cf. AYALA, Miguel Perez de. *Fundamentos de derecho tributario*. Madrid: Edersa, 1999.
[65] Cf. VILLEGAS, Hector. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1975.
[66] Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Lejus, 1998.
[67] Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.
[68] Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1998.
[69] Veja-se, neste sentido, a aceitação internacional das ideias do autor, por meio de suas publicações internacionais: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2007; CARVALHO, Paulo de Barros. *Derecho tributario – Fundamentos juridicos de la incidencia*. 2. ed.

tributária (RMIT), conforme o autor[70]:

Estrutura da RMIT		Significado das abreviaturas
$H_t = C_{m\,(v+c)} + C_e + C_t$ $N_{jt}\ DS_n \qquad DS_m$ $C_{st} = C_p\ (S_a + S_p) + C_q\ (b_C \times a_l)$		N_{jt} – norma jurídica tributária – regra-matriz de incidência; H_t – hipótese tributária (antecedente); C_m – critério material da hipótese (núcleo da descrição fática); v – verbo (sempre pessoal e de predicação incompleta); c – complemento do verbo; C_e – critério espacial da hipótese (condicionante de lugar); C_t – critério temporal da hipótese (condicionante de tempo); C_{st} – consequência tributária (prescritor normativo); C_p – critério pessoal do consequente, onde estão os sujeitos da relação jurídica obrigacional; S_a – sujeito ativo da obrigação tributária; S_p – sujeito passivo; C_q – critério quantitativo (indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação).

De modo sintético, podemos dizer que a norma jurídico-tributária possui uma estrutura bipartida, de um lado, encontramos o antecedente e, de outro, o consequente, ou seja, a conduta descrita e a sua consequência jurídica. A hipótese de incidência é constituída por três critérios que determinam as coordenadas espaço-temporais da ação do sujeito (critério material, espacial e territorial), enquanto a consequência jurídica da conduta realizada é o surgimento da relação jurídico-tributária de cunho patrimonial (obrigação tributária), a ser determinada mediante a aplicação dos critérios quantitativos e pessoais.

Vejamos resumidamente cada um dos critérios normativos da RMIT:

i)*critério material*: pretende descrever a conduta do agente, que realizada irá provocar a incidência do tributo devido. Geralmente é apresentada pela composição entre um verbo e seu complemento, exemplo: auferir (verbo) + renda (complemento), que implica a exigência do imposto sobre a renda;

ii) *critério espacial*: descreve o local de incidência do tributo e a determinação territorial da classe de fatos sujeita à norma tributária; por exemplo, a territorialidade nacional ou estadual do imposto;

Buenos Aires: Rodolfo Depalma, 2004; e CARVALHO, Paulo de Barros. *Diritto tributario*. Bolonha: Cedam, 2004.

[70] Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 247-248.

iii) *critério temporal*: descreve o momento de incidência do tributo, determinando o surgimento da obrigação tributária;

iv) *critério pessoal*: identifica o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária, indicando a esfera administrativa titular do direito patrimonial tributário e o contribuinte do débito tributário;

v) *critério quantitativo*: determina o *quantum debeatur*, ou seja, o montante de tributo a ser pago, pela aplicação de uma alíquota sobre uma base de cálculo.

A ocorrência do antecedente, ou seja, a conduta prevista na norma tributária implica automaticamente a realização do consequente. Como se pode notar, a concepção analítica de Paulo de Barros Carvalho avança enormemente em relação a toda teoria da norma tributária existente até o momento, dotando o Direito nacional de uma concepção sofisticada e útil de análise do fenômeno jurídico-tributário. A ocorrência do antecedente implica necessariamente a ocorrência do dever--ser neutro, ou seja, o surgimento da consequência jurídica. No consequente ocorrerá a implicação do dever-ser modalizado, ou seja, a incidência dos comandos deônticos de obrigatório, proibido ou permitido.

Segundo o autor, uma norma jurídica é o resultado de uma operação em que enunciados particulares possuem os seus sentidos organizados de forma a construir uma proposição com sentido completo. Não se trata, contudo, de um normativismo puro, mas, pelo contrário, incorporando os estudos de Lourival Vilanova e Miguel Reali, o direito passa a ser entendido como um fenômeno cultural, composto de fatos, valores e normas.

Mesmo na obra de Paulo de Barros Carvalho, com a sua defesa veemente de um construtivismo lógico-semântico, de um formalismo argumentativo, encontramos alguma indicação de que o estudo da norma não pode esgotar-se em si mesmo e que os estudos sobre a argumentação jurídica, a coerência e os valores sistêmicos, tais como a Justiça Fiscal, tornam-se fundamentais para entender o fenômeno jurídico. Esse ponto de vista, apesar de não ser a sua inflexão principal, aparece de certo modo na sua obra[71].

---

[71] Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 73.

Cremos que o estudo da norma tributária possui seus méritos, mas não deve se tornar o objeto único nem mesmo central da ciência do direito tributário. A doutrina clama por um retorno aos seus fundamentos pragmáticos, enxergando a norma como uma estrutura funcional. O estudo da estrutura normativa é tão importante quanto o estudo da função normativa. A norma serve para resolver conflitos e buscar a justiça.

Diversos pensadores iniciaram este caminho árduo de estudar cientificamente a conexão entre a deontologia (teoria dos deveres) e a axiologia (teoria dos valores). Como exemplos dessa tentativa, encontramos, entre tanto outros, nos estudos sobre direito tributário: Klaus Tipke (Alemanha) e Ricardo Lobo Torres (Brasil).

A essa tentativa difusa e diversa será denominada por nós de pensamento sistemático, como expressão atual do pensamento crítico. Seu objetivo é fundamentar o discurso jurídico em uma ética material, por meio de um método analítico, ou seja, um método fundado em requisitos de clareza, transparência e rigor nas demonstrações.

1.3.2 Da teoria geral das normas à norma tributária

A teoria da norma jurídica recebeu amplo destaque nos estudos do Direito no século XX. Diversas contribuições destacadas se detiveram sobre o problema da norma. Essas contribuições foram adotadas pelos estudiosos em direito tributário e merecem a sua devida atenção.

A obra de Hans Kelsen provoca uma verdadeira revolução no pensamento jurídico. Sua obra foi louvada por muitos doutrinadores nacionais que ressaltaram a pureza de seu pensamento, o rigor lógico de seu método e a clareza de seus objetivos.

A doutrina nacional se mostrou maravilhada pela obra *Teoria pura do direito*, em sua edição de 1960. A polêmica obra deste autor possui no mínimo três fases muito distintas: incialmente com a publicação da *Teoria pura do direito* (*Reine Rechtslehre*) em 1934; depois com a segunda edição da mesma obra em 1960; e a finalmente com a publicação da *Teoria geral das normas* (*Allgemeine Theorie der Normen*) em 1979. A edição de 1960 tornou-se canônica e universalmente citada,

como se a *Teoria geral das normas* nunca houvesse existido[72].

O apego lógico à distinção entre *ser* e *dever-ser* mereceria um estudo profundo, e infelizmente foge aos objetivos desta obra[73]. A busca da pureza do Direito é tão utópica como querer matematizar o estudo da conduta humana. Excluir as crenças e valores do Direito é tão ingênuo que chega a ser fascinante pela audácia.

A tradição analítica irá encontrar em Herbert Hart o expoente no estudo das regras jurídicas. A obra *O conceito de direito* (*The concept of law*) será um marco doutrinário do normativismo. A proposição de uma regra de reconhecimento e a inclusão de um mínimo ético no seu esquema conceitual irão diferenciá-lo tremendamente da teoria pura *kelseniana*.

O modelo normativo fundado na ideia de autoridade e coação demonstrou-se absolutamente inapropriado para entender uma sociedade democrática e plural. Novos esquemas conceituais eram necessários para entender a complexidade do sistema legal. Um dos primeiros a entender com perspicácia esse novo momento foi Norberto Bobbio. Dois conceitos foram fundamentais em seu modelo conceitual: ordenamento e função. O estudo do Direito exigia necessariamente a compreensão do conceito de ordenamento jurídico. Não bastava o estudo da norma isolada. Essa intuição inovadora seria bem depois trabalhada por Canaris na ideia de sistema jurídico. Este autor seria o primeiro a compreender de modo amplo a função promocional das normas jurídicas, denominadas por este como “premiais”. O autor irá sugerir, corretamente, a superação do modelo estruturalista do estudo das normas e a sua superação por um *modelo estruturalista-funcional.* O estudo da função do Direito seria tão importante quanto o estudo de sua estrutura normativa.

Dworkin dará um golpe de misericórdia no modelo normativista purista. Os princípios seriam uma espécie privilegiada de normas jurídicas. Os valores não poderiam simplesmente ser descartados. Essas inovações conceituais abririam caminho para o estudo posterior das normas sob o enfoque de uma teoria da

---

[72] Para mais informações sobre o assunto, ver CALIENDO, Paulo. Kelsen e o direito internacional. *Revista de direito constitucional e internacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais v. 12, n. 47, abr./jun. 2004, p. 297-342.

[73] Sobre o assunto ver CALIENDO, Paulo. *Direito tributário*: três modos de pensar a tributação elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

argumentação.

No Brasil, cabe ressaltar os importantes estudos pragmáticos de Miguel Reale. O *culturalismo* deste autor ao unir fato, valor e norma irá produzir uma das mais importantes inovações jusfilosóficas. A importância dos resultados alcançados por este autor ainda serão objeto de análise séria. O purismo do estudo da norma apenas pela norma havia sido definitivamente enterrado. O Direito é um fenômeno cultural. Não apenas comunicacional ou linguístico. É cultural. Envolve crenças e valores. A teoria tridimensional supera a dicotomia radical entre o fato e a norma. O fato já está contido no modelo funcional da norma. Não é algo distinto, mas parte deste. Igualmente são os valores, ou seja, o sentido prospectivo. A ligação entre o sentido da realidade, o prospectivo e o modelo funcional da norma está na ideia de "experiência". A "experiência" passa a ser o centro de sua filosofia.

Miguel Reale irá refutar o reducionismo *kelseniano*. O positivismo pregou toda uma sorte de reduções epistemológicas, restringindo ao máximo o objeto de estudo da ciência do Direito. Direito seria norma, norma seria um ato de força. Esse reducionismo era anticientífico. Escolhia um aspecto da realidade jurídica para estudar e generalizava para toda a experiência jurídica. Nenhum ramo da ciência procedia dessa forma.

O Direito não é apenas norma jurídica e o objeto de estudo da ciência do Direito não é apenas a incidência normativa. O Direito não se identifica apenas com a norma, com os textos normativos, os enunciados e proposições. Igualmente não é identificado apenas pela presença comando do soberano, ato de vontade, de império ou coação.

Miguel Reale foi genial ao compreender esta limitação fundamental do objeto e método da ciência jurídica de matriz positivista. O normativismo abstrato deveria ser substituído por um normativismo concreto. A experiência jurídica deveria estar no centro do estudo do Direito. Os fatos, os valores e as normas compunham o quadro completo da realidade normativa. Esses estudos iniciais são um caminho promissor para avançar rumo a uma nova metodologia jurídica.

Tercio Sampaio irá defender um modelo pragmático da norma jurídica. A norma seria um modelo de decisão. O sentido da norma deveria ser buscado no plano da eficácia.

A *doutrina tributária* assumirá cegamente o normativismo mais puro. Esse fenômeno singular na experiência internacional decorre da profunda desconfiança com os modelos legais no país, mas também da ausência de uma verdadeira teoria jurídica sobre o direito tributário. A necessidade de afirmação do direito tributário perante a ciência das finanças públicas e da economia política teve como efeito a radicalização da especificidade dessa disciplina jurídica nascente. O contexto original foi superado. O direito tributário garantiu a dignidade de disciplina autônoma.

Cabe agora o seu estudo despido de radicalismos pseudocientíficos. O estudo do problema da justiça e a questão dos valores, das consequências, da eficácia, da função do Direito estão no centro do debate doutrinário. Os casos levados a juízo exigem argumentação, ponderação, determinação da eficácia dos princípios, entre tantos outros problemas a serem resolvidos. Somente uma teoria jurídico-sistemática poderá auxiliar na resolução desses dilemas.

A teoria normativista colocou a norma no centro da Ciência do Direito. Excluiu fatos, valores e consequências das normas. Pregou a pureza e o primado formalismo. O resultado foi uma ciência vazia e incapaz de resolver os grande dilemas de seu tempo. Talvez a maior inovação da ciência jurídica esteja na redescoberta da grande lição romana. O Direito é o estudo prático. Da solução de problemas. Uma teoria da decisão prática, orientada por uma dogmática sólida. Os fatos e valores são tão relevantes para uma metodologia científica quanto o estudo da norma jurídica.

1.3.3 Da distinção entre princípios e regras

Os princípios e as regras são espécies de normas jurídicas. As normas jurídicas por sua vez podem receber conceituações bastante diversas na teoria do Direito. Dentre os diversos autores que poderiam ser citados podemos destacar: Hans Kelsen, Herbert Hart, Ronald Dworkin e Niklas Luhmann. É importante mencionar que as contribuições de Hans Kelsen se tornaram um modelo argumentativo dominante no debate jurídico. Os autores se dividiram em uma tentativa de justificá-lo ou de superá-lo e a toda a tradição juspositivista.

Para Kelsen, o problema da teoria do Direito seria essencialmente um problema sobre uma teoria das normas jurídicas. O Direito seria entendido como um sistema encadeado de normas, em uma estrutura hierárquica definida. Os valores e outras considerações materiais restavam fora da teoria pura do Direito.

Diversas contribuições surgiram após os estudos de Kelsen, tentando explicar a riqueza do fenômeno normativo, englobando as inovações teóricas da lógica, sociologia e filosofia.

As normas jurídicas serão entendidas como espécies de programação de expectativas. As normas serão consideradas um resultado intersubjetivo, visto que elas pretendem regular o comportamento humano em sociedade e se não dirigem somente ao indivíduo, mas igualmente ao seu relacionamento em grupo.

As normas jurídicas também devem ser entendidas como um fenômeno comunicacional que transmite expectativas em séries intertemporais, ou seja, elas são um fenômeno que tratam sobre expectativas intersubjetivas no tempo. Dessa forma, elas foram criadas em algum momento para regular condutas presentes ou futuras. Elas moldam programações sobre comportamentos que devem ocorrer e vinculam duas espécies de programações: imediatas e de longo prazo ou finalísticas.

No primeiro caso, encontramos as regras e, no segundo caso, os princípios. As regras são comandos sobre condutas que devem ser realizadas, ou seja, programações sobre o cumprimento imediato de determinada expectativa. No entanto, os princípios funcionam como programações que generalizam expectativas sobre "estados de coisas" a serem alcançados.

1.3.4 Conflitos normativos: antinomia entre princípios e regras

O conflito entre princípios e regras possui a mais elevada relevância teórica e prática. Não raro surge o questionamento se uma determinada regra tributária ofende um princípio constitucional. Como solucionar este conflito normativo? O afastamento de uma regra pode significar na prática a cobrança ou não de um tributo, a manutenção de uma isenção, o alargamento do sentido de uma imunidade. Não existe questão mais prática ao direito tributário do que a solução desse dilema teórico.

Esse problema tem recebido tradicionalmente duas soluções: *pela prevalência dos princípios sobre as regras* ou *pela da prevalência das regras sobre os princípios*.

1.3.4.1 Da tese da prevalência dos princípios

Diversos autores têm sustentado que no conflito entre princípios e regras devem os princípios prevalecer, em função de sua posição normativa superior, bem como pelo fato de que os princípios representam normas portadoras dos valores fundamentais de um sistema jurídico. Dessa forma, por oposição às regras os princípios possuem primazia por hierarquia ou relevância. Podemos listar um conjunto de argumentos em favor da prevalência dos princípios sobre as regras, especialmente: os argumentos *fundacional, axiológico, heurístico, sistemático, lógico, semântico, genético, do modo de justificação, normativo, prudencial* e *ontológico*.

a) Argumento fundacional

Para este argumento, os princípios são dotados de elevada relevância para o ordenamento jurídico. Eles definem os fundamentos normativos para a aplicação e interpretação do Direito ao caso concreto. As normas de comportamento, tais como as regras, teriam seus fundamentos normativos derivados direta ou indiretamente dos princípios.

Se entendermos que os fundamentos normativos dos princípios decorrem direta ou indiretamente das regras, poderíamos afirmar que os princípios possuem uma prevalência sistemática em relação às regras, em função de sua relevância.

b) Argumento axiológico

O argumento axiológico sustenta que os princípios possuem um conteúdo axiológico claro e, portanto, seriam detentores dos valores normativos de um sistema jurídico. Dessa forma, os princípios possuiriam uma prevalência sistemática

perante as regras, visto que deles derivam os fundamentos axiológicos das regras. No confronto entre princípios e regras devem os primeiros prevalecer. É deles que decorrem os fundamentos valorativos do sistema.

Podemos encontrar em Ronald Dworkin um dos principais defensores dessa tese. Para este autor, a valorização normativa dos princípios e a sua afirmação decorrem de postulados mais gerais de *ataque ao positivismo jurídico*. Para Dworkin, a pergunta: *por que devemos obedecer às regras jurídicas*? Deve ser respondida não apenas com o recurso às exigências da autoridade ou de uma força externa ao cidadão, mas principalmente pelo recurso a exigências internas e intersubjetivas de moralidade, justiça e ética.

Para Dworkin, a distinção entre princípios e regras não é meramente interna, lógica ou quantitativa, mas especialmente qualitativa. Os princípios são *exigências de justiça, equidade ou outra dimensão da moralidade*. Os princípios são portadores do núcleo básico e radical do sistema jurídico, sem o qual este perde seus fundamentos.

c) Argumento heurístico

O argumento heurístico aponta a prevalência dos princípios sobre as regras, visto que estes possuem um papel de destaque na resolução de conflitos normativos. As regras são adequadas à resolução de conflitos do tipo "soma zero", ou seja, "tudo ou nada". As regras ou são aplicáveis ou não se aplicam. Os princípios por sua vez resolvem seus conflitos por ponderação ou considerações quanto à "dimensão de peso ou importância". A consideração de um princípio perante outro deve levar em conta o peso de cada um dos princípios implicados no caso, sendo que a escolha de um princípio não resulta no afastamento do outro, visto que em um caso diversos princípios devem ser tomados em consideração.

Segundo Alexy, os princípios seriam tidos como "mandados de otimização", dado que exigem a verificação da melhor conduta possível conforme o estado de coisas, que exija a sua aplicação. As regras, contudo, devem ser entendidas como "mandados de comportamento" e determinam uma conduta que deva ser seguida em determinado caso.

Os princípios teriam uma prevalência normativa perante as regras. Eles teriam a condição de resolver um conjunto maior de questões e, especialmente, os casos mais difíceis, em que o mero raciocínio subsuntivo é inadequado para a solução normativa.

d) Argumento sistemático

Os princípios em razão de suas características peculiares têm sido entendidos como a "fonte das fontes" ou como a "superfonte" do ordenamento. Os princípios cumpririam três funções de destaque no ordenamento jurídico, que, conforme Vigo, seriam: i) fundamento do ordenamento jurídico; ii) orientador do caráter operativo do direito, ou seja, como norma fundamental para interpretação jurídica; e iii) fonte supletiva ou integradora do ordenamento jurídico, na ausência da lei ou do costume jurídico.

e) Argumento lógico

Os princípios têm sido considerados estruturas lógicas mais complexas e sofisticadas e, por isso mesmo, superiores na capacidade de transmitirem os valores fundantes do ordenamento jurídico. As regras, por sua vez, têm sido consideradas possuidoras de uma estrutura lógica determinada. Alguns autores as consideram uma espécie de juízos categóricos, hipotéticos e disjuntivos. Os princípios, por sua vez, têm sido considerados uma espécie de conceitos axiológicos (Vigo) ou similares aos axiomas nos sistemas teóricos.

As regras teriam um caráter operativo apropriado ao raciocínio subsuntivo, ao passo que os princípios exigiriam um raciocínio por ponderação.

f) Argumento semântico

Pelo argumento semântico pode-se afirmar que o conteúdo de cada regra conduz duas classes de sentidos distintos: um sentido interno e um sentido externo. Cada regra traria um comando de conduta específica e os princípios jurídicos

preencheriam de sentido mínimo tais regras.

g) Argumento genético

Para Dworkin, a distinção entre princípios e regras pode ser fundamentada igualmente no "teste de origem" ou de *pedigree*. As regras permitem verificar o momento de sua criação, já os princípios existem no ordenamento e não dependem da sua instituição por alguma autoridade, podendo estar implícitos no sistema jurídico. Os princípios prevaleceriam perante as regras porque fazem parte da própria gênese do ordenamento, sendo desnecessária a verificação de seu estabelecimento.

h) Argumento do modo de justificação

Para MacCormick, os princípios são normas fundamentais. Deles decorrem os fundamentos para diversas outras normas. Para Vigo, os princípios agiriam como "direito concentrado", deles derivam outras normas possíveis, que estariam contidas em potência.

As regras permitem identificação. Assim podemos realizar uma lista de cada uma delas (*lista canônica*). Os princípios, por sua vez, não permitem uma listagem de tal ordem. Não é possível identificar a sua incorporação. Os princípios teriam a função de delimitar a estrutura do discurso do jurista.

i) Argumento normativo

Uma concepção pós-positivista que tenta superar a onipotência jurídica das normas é apresentada por um conjunto de autores que tenta demonstrar que os princípios devem ser considerados núcleo de validade jurídica. Nesse sentido, as regras teriam os seus fundamentos de validade decorrentes de princípios. Igualmente sustenta este argumento o fato de os princípios se localizarem topologicamente no texto constitucional. Eles seriam normas superiores do ordenamento jurídico. As regras na maioria dos casos se situam no plano normativo inferior, ou seja, na legislação infraconstitucional.

j) Argumento prudencial

Os princípios seriam detentores de "forma jurídica e conteúdo moral". Eles teriam o sentido de racionalidade prática; dessa forma, eles representariam uma maneira de superação da tese positivista da separação entre o direito e a moral. Sua função precípua seria a de determinar regras de conduta para ação prática. Desse modo, os princípios teriam prevalência sobre as regras, dado que eles determinariam de modo consistente os critérios para a ação prática em sentido amplo. As regras representam critérios para ação imediata e, portanto, submetidas aos ditames gerais da ação prática.

k) Argumento ontológico

Diversos autores, dentre os quais Esser, Savigny e Boulanger demonstraram teorética e empiricamente que as mais diversas nações somente se distinguiam superficialmente quanto as suas instituições, normas e regras. As nações apresentavam, contudo, de modo inequívoco e surpreendente uma "semelhança substancial" (*rejoignent*) em seus princípios essenciais.

Na há como negar que o conjunto de argumentos listados em favor da prevalência dos princípios é altamente persuasiva e de difícil contra-argumentação. Contudo, inegavelmente podemos encontrar alguns argumentos que poderiam ser aduzidos para fundamentar um raciocínio oposto, qual seja: *o da prevalência das regras sobre os princípios.*

1.3.4.2 Da tese da prevalência das regras

A defesa da prevalência das regras sobre os princípios decorre do fato de que as regras podem ser consideradas normas que também conduzem valores. Essas normas possuíem uma previsão imediata da conduta requerida e se traduzem como normas em que os valores estão densificados ou mais protegidos. O ordenamento jurídico no caso concreto determinou qual o meio exato a ser utilizado para alcançar os valores previstos no ordenamento jurídico. Dentre os diversos argumentos que

podem ser listados em favor da prevalência das regras sobre os princípios, poderíamos citar: *argumento normativo, axiológico, heurístico, sistemático, lógico e semântico.*

a) Argumento normativo

O argumento normativo distingue as regras e os princípios, com base nos efeitos jurídicos pretendidos. No caso das regras, o legislador resolve imediata e diretamente a imposição dos efeitos pretendidos. Esta eficácia os princípios não possuem. O argumento normativo salienta a diferença da carga eficacial entre essas duas normas. Para Humberto Ávila: "descumprir uma regra é mais grave que descumprir um princípio"[74]. As regras trariam uma pretensão de antecipação da decisão pelo Judiciário, ou seja, atualizam um resultado que pode resultar de conflito normativo. Os princípios, por sua vez, trariam apenas razões ou fundamentos para decidir, podendo ser sopesados com outros fundamentos e razões.

Podemos encontrar em Frederick Schauer, Joseph Raz e Donald H. Regan justificativas e elementos para a defesa de uma teoria jurídica fundada em regras. Estas concepções podem ser denominadas de: *teoria das regras indicativas* (Donald H. Regan); do *direito como sistema excludente* (Joseph Raz) e *positivismo presuntivo* (Frederick Schauer). Estes três modelos teóricos possuem em comum a concepção de uma relevância das regras para o raciocínio prático, visto que elas possuem a função de "completa transparência" e "absoluta opacidade".

Para Donald H. Regan, as regras servem como mecanismos para diminuir a capacidade de realização de erros em condições de incerteza. Para Joseph Raz, seguir uma regra significa seguir uma norma que possui razões válidas para seu cumprimento. Para Raz, podemos denominar de razão protegida para esta combinação entre uma razão de primeira ordem para realizar um ato exigido e uma razão excludente para não atuar em uma determinada situação.

---

[74] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 84.

Segundo Frederick Schauer, as regras gozariam de uma autonomia semântica em relação a sua justificação, visto que a exemplificação que a sustenta não encontra explicação completa em referência aos propósitos que ditaram as regras. As regras poderiam ser entendidas como mecanismos de distribuição de poder, ou seja, como um mecanismo apropriado para sociedades complexas em que as regras cumprem a função de determinar de plano a distribuição de competências.

Os autores advertem, contudo, que a aplicação das regras não exclui automaticamente a possibilidade de conflitos normativos. Estes podem ocorrer por razões de alcance ou conteúdo.

b) Argumento axiológico

Não há como negar que as regras são igualmente portadoras de valores. Elas possuem a característica de traduzir uma relação entre o direito e a moral. Os princípios são entendidos como normas imediatamente finalísticas, diferentemente das regras que são normas imediatamente descritivas. Tanto uma espécie normativa quanto a outra são portadoras de valores, em circunstâncias distintas.

c) Argumento heurístico

Segundo este argumento, é correto afirmar que somente os princípios possuem as características da "dimensão de peso" e da "ponderação" (*weighting and balancing, Abwägung*). Borowski observa com muita propriedade que os princípios não trazem em si uma etiqueta com o seu peso específico, eles nada dizem sobre sua dimensão de peso, será no caso concreto que o julgador irá realizar a ponderação de valores[75].

---

[75] BOROWSKI, M. *Grundrechte als Prinzipien*. Baden-Baden: Nomos, 2007, p. 64.

d) Argumento sistemático

Três elementos devem ser considerados para fundamentar-se a superação de uma regra: i) justificativa; ii) fundamentação; e iii) comprovação. Esses elementos serão denominados de argumentos sistemáticos, visto que se dirigem ao modo de integração do uso de regras no sistema e de sua possibilidade de superação por princípios.

A justificação condizente deve demonstrar a (in)compatibilidade entre a hipótese da regra e a finalidade subjacente. Dessa forma, a superação da regra deve demonstrar que a consagração da justiça no caso concreto (individual) não afeta a justiça geral.

A fundamentação condizente diz respeito à exteriorização racional e transparente das razões de superação. A superação deve obedecer a critérios claros de controle.

A comprovação condizente exige mais do que a mera suposição ou alegação, tornando necessária a indicação inquestionável e robusta em provas da solução da controvérsia, de modo que não reste elevado o grau de incertezas, controvérsias e arbitrariedades.

e) Argumento lógico

Em conformidade com o demonstrado por alguns autores, a estrutura lógica das regras difere da estrutura sintática dos princípios. As regras possuem uma forma marcada pelo modelo hipotético-condicional (... se, então...), assumindo a característica de juízos prescritivos. Os princípios, no entanto, não condicionam o cumprimento de uma conduta específica e estão marcados apenas pela indicação dos fundamentos ou razões para decidir do julgador.

Esta argumentação deve ser complementada com as ponderações de que os princípios podem possuir consequências normativas e hipóteses de incidência. Desse modo, não seria correto afirmar-se que a distinção entre princípios e regras depende da estrutura normativa. Essa distinção decorre principalmente do uso argumentativo ou do contexto discursivo do que de uma verificação sintática. Não

haveria, portanto, uma prevalência lógica para os princípios em função de sua riqueza argumentativa, perante uma "restrição" performativa das regras. Não haveria como alegar que os princípios possuem uma função hermenêutica nobre por dotar o intérprete de múltiplas possibilidades de uso argumentativo, enquanto as regras seriam limitadas na sua gênese por um raciocínio subsuntivo "pobre".

Princípios e regras se constituem em passos iniciais para a decisão do intérprete. Este irá realizar as "conexões axiológicas" necessárias e determinar o modo de alcance da finalidade a ser alcançada. Não há um privilégio hermenêutico *ab initio* dos princípios perante as regras. Não há um uso argumentativo diferenciado. É quanto ao tipo de prescrição de comportamentos que está a distinção entre princípios e regras, especialmente quanto ao tipo de eficácia de cada tipo dessas normas.

f) Argumento semântico

Pelo argumento semântico questiona-se a consagrada noção de que os princípios possuem uma prevalência normativa em virtude de seu elevado grau de generalidade e abstração. Justamente em função dessa característica é que se atribuem aos princípios uma preponderância, visto que representam elementos de significativa apreciação valorativa, as regras, por sua vez, apresentam baixo grau de mobilidade valorativa, desarmando o aplicador de instrumentos normativos e axiológicos fundamentais para a decisão do caso concreto. Todas as normas, inclusive os princípios, possuem espaço para a ponderação. Igualmente, todas as regras trariam implicitamente dois valores no seu interior: o valor segurança jurídica e o valor específico que é carregado por esta. É justamente a elevada carga de generalidade e abstração que irá dificultar a aplicação normativa, gerando um elevado grau de subjetivismo que poderia afrontar os ditames da segurança jurídica e da certeza do direito.

Como se pode notar claramente da argumentação realizada, existe uma fundamentação bastante sólida capaz de justificar a prevalência das regras sobre os princípios. Demonstrar-se-á a inexistência, *a priori*, da prevalência dos princípios sobre as regras ou vice-versa.

1.3.4.3 Nossa tese: da ausência de prevalência entre princípios e regras

Pretende-se demonstrar que inexiste um critério hermenêutico que defina *a priori* a prevalência dos princípios sobre as regras ou vice-versa. Este raciocínio deve ser utilizado para os casos em que princípios e regras possuem a mesma hierarquia (constitucional ou infraconstitucional), visto que entre normas de hierarquia distinta os fundamentos de validade podem ser buscados nos critérios sobre superioridade normativa (*lex superior derogat lex inferior*).

Pretende-se demonstrar que somente a análise tópica ou casuística determinará em cada caso qual a norma que prevalecerá. Este argumento parte da premissa de que é uma regra lógica que entidades de naturezas distintas não podem ser comparadas.

São argumentos que demonstram que inexiste um critério hermenêutico que defina *a priori* a prevalência dos princípios sobre as regras ou vice-versa.

a) Argumento lógico

Não pode existir conflito entre princípios e regras. Se houver conflito, será entre princípios ou entre valores, preponderando o princípio ou valor mais elevado ou tópica e sistematicamente mais relevante.

Os princípios e regras possuem uma natureza lógico-sintática distinta. Não há como existir, portanto, o conflito entre princípios e regras. O ordenamento jurídico pressupõe uma concretização de valores jurídicos mediante normas jurídicas. As regras, por sua vez, são concretizações de princípios. O que conflita, em termos lógicos, são regras com regras, princípios com princípios e valores com valores. A regra não conflita com o princípio. É o princípio que fundamenta a regra que conflita com outro princípio.

Deve preponderar a norma com maior relevância normativa no sistema, ou seja, portadora de valores normativos mais elevados, maior número de consequências jurídicas, conexões normativas e axiológicas, maior eficácia de organização institucional de expectativas intertemporais, entre outros tantos requisitos a serem balanceados no confronto entre soluções divergentes.

b) Argumento axiológico

O confronto entre princípios e regras deve ser resolvido pela preponderância da norma suportada por valores de maior peso axiológico.

Se houver um confronto entre normas, irá preponderar aquela que possuir um fundamento axiológico mais robusto. Caberá ao intérprete no caso concreto escolher dentre as diversas soluções possíveis, ou seja, a que considerar "melhor" solução possível, com base em conexões axiológicas.

Não existe no sistema uma definição *a priori* da solução de um conflito entre valores ou princípios. É da ponderação entre diversas soluções possíveis que irá emanar a melhor solução possível para o caso.

c) Argumento sistemático

A hierarquização de princípios, regras e valores é realizada de modo tópico--sistemático, inexistindo soluções *a priori* do resultado do conflito normativo.

Do ponto de vista sistemático, a hierarquização de princípios, regras e valores, bem como da resolução de conflitos intrassistemáticos é a base da interpretação tópico-sistemática. Caberá ao aplicador do Direito proceder a esta solução de modo a garantir a coerência geral do sistema, mantendo a sua unidade de valores.

A aplicação do Direito obedece a um processo hermenêutico "circular", ou seja, a interpretação inicia no texto, tem o seu sentido construído no texto, mas deve reencontrar no texto os seus limites. Igualmente, o caso concreto é o ponto de partida e de chegada para alcançar uma solução que deverá sempre ser tópico-sistemática.

d) Argumento heurístico

Tanto as regras como os princípios possuem um papel de destaque na resolução de conflitos normativos.

Conforme demonstrado, não há uma precedência *ab initio* para apontar uma prevalência de um tipo normativo na resolução de conflitos normativos, esta análise não pode prescindir da verificação do caso concreto, que determinará os contornos

e a importância normativa que assumirá a regra ou os princípios no caso. Em um caso difícil, todo o ordenamento será chamado a resolver o litígio.

e) Argumento semântico

As regras e os princípios possuem um conteúdo semântico mínimo idêntico que são os valores fundantes do ordenamento jurídico.

Pelo argumento semântico, pode-se afirmar que as regras e os princípios possuem um conteúdo semântico mínimo idêntico que são os valores fundantes do ordenamento jurídico. Tanto o valor justiça quanto o valor segurança jurídica estarão na base desses tipos normativos. As regras, por sua vez, ainda são concretizações de enunciados decorrentes de princípios jurídicos. Desse modo, podemos afirmar que inexistente confronto direto entre princípios e regras. Este será antes entre princípios ou valores.

2.

Teoria dos direitos fundamentais do contribuinte

2.1 Introdução

A proposta de uma teoria de direitos fundamentais do contribuinte está no centro do estudo do direito tributário. A centralidade do tema exige a análise da natureza e eficácia dos direitos fundamentais do contribuinte. Trata-se de uma ciência jurídica não naturalista, nem formalista. Ela exige uma compreensão normativa e material.

Uma das perguntas mais relevantes e inspiradoras na história da humanidade é sobre o significado de *possuir direitos.* Ela conduz em seu sentido toda uma história de luta pela liberdade, igualdade e solidariedade. Traduz o caminho que conduz da opressão à cidadania. É o princípio da esperança que move os sonhos de um mundo melhor. E pelo simples fato de existir significa possuir um valor intrínseco: *o valor da pessoa portadora de direitos*.

É uma das questões mais relevantes, pois se trata do fundamento de uma sociedade democrática e da fundação da cidadania e da individualidade. É uma das questões mais belas, pois supõe a mais significativa invenção humana: o reconhecimento da dignidade da pessoa humana. Este é o marco que separa os seres humanos de coisas, animais ou peças de um mecanismo e que permite o próprio indagar: o que significa ter direitos? A própria resposta é tão importante quanto o fundamento do perguntar. Esse é início e finalidade do modelo dialogal, do reconhecimento do outro e da diferença. Em si, contudo, a própria pergunta é completa de sentidos. Esse foi o resultado de uma luta histórica por uma esfera independente contra poderes opressivos. A pergunta contém em si o grito de liberdade e história de gerações de bravos.

A expressão "ter direitos" pode receber diferentes conceituações, tais como: i) um direito natural; ii) ter direito a uma reivindicação; iii) uma tarefa a ser cumprida e que possui um custo; ou iv) um valor (estado de coisas a alcançar).

2.1.1 Direitos naturais

Segundo Michell Villey, as origens modernas do conceito de direito subjetivo devem ser buscadas nas polêmicas entre a Ordem Franciscana e o Papado[1], mais especificamente entre William of Ockham[2] (1285-1349) e o Papa Jean XXII[3]. No seu questionamento da existência de universais, dará origem a uma defesa dos direitos individuais, subjetivos e inalienáveis. Os direitos seriam naturais e universais. Esta concepção está na base da defesa dos Direitos Humanos. A relevância dessa concepção exige um estudo mais aprofundado, infelizmente os limites de um curso geral impedem cumprir esta tarefa.

2.1.2 Direito como correlato de deveres (reivindicação)

Na proposta de Wesley Newcomb Hohfeld[4], ter direitos significa ser beneficiário de deveres de outras pessoas ou do Estado[5]. Assim quando alguém possui um direito, por exemplo, de propriedade, isso significa que os demais sujeitos possuem deveres para com este. Desse modo, todos os demais indivíduos *devem*

---

[1] Cf. VILLEY, M. *La genèse du droit subjectif chez Guillaume d'Occam*. Archives de Philosophie du Droit, 1964, v. 9, p. 124.

[2] William of Ockham (ou Ockham) (1285-1349), padre franciscano, filósofo, lógico e escolástico, é considerado um representante da escola nominalista e opositor da escola tomista e de *Duns Scote*. Particularmente, defenderá a ideia de que os universais são apenas palavras ou representações de entidades concretas e que devemos, portanto, evitar o defeito lógico de multiplicar entidades conceituais (*navalha d'Occam*), consagrado no brocardo: *não devemos multiplicar as entidades sem necessidade – pluralitas non est ponenda sine necessitate*. Dentre as principais obras de *Occam* podemos citar: *Brevis summa libri Physicorum* (1322-1323); *Tractatus de praedestinatione et de prescientia dei respectu futurorum contingentium* (1321-1323); *Summa logicae* (1323); e *Octo quaestiones de potestate papae* (1340).

[3] Sobre o tema, veja-se Ockkham, W. (1995*), A letter to the friars minor and other writings*. Cambridge, Cambridge University Press. TUCK, Richard. (1979), *Natural rights theories*. Cambridge, Cambridge University Press. VILLEY, M. "*La genèse du droit subjectif chez Guillaume d'Occam*". Archives de Philosophie du Droit, 1964, v. 9. VILLEY, M. *Le droit et les droits de l'homme*. Paris, PUF, 1993. VILLEY, M. *Questions de Saint Thommas d'Aquin*. Paris, PUF, 1987. OLIVEIRA, Isabel de Assis Ribeiro de. Direito subjetivo – base escolástica dos direitos humanos. *Rev. bras. Ci. Soc.* v. 14, n. 41, São Paulo, out. 1999.

[4] Cf. HOFFELD, Wesley Newcomb. *Fundamental legal conceptions as applied in judicial reasoning*. New Jersey: The Law Exchange, 2000.

[5] Ver VIEIRA, Oscar Vilhena. *Direitos fundamentais*: uma leitura do STF. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 19. Esta definição parte da formulação de David Lyons em Rights, claimants and beneficiaries, American Philosophical Quartely, v. 6, n. 3, 1969, p. 173.

respeitar o direito de propriedade de alguém. Esta seria uma tradução adequada para a expressão *oponível erga omnis*.

Os direitos seriam estruturados com base em *três elementos básicos*: i) sujeito ou titular de um direito; ii) valor protegido; e iii) titular da obrigação ou dever correlato.

Os direitos seriam universais quando obrigassem a todos, tal como o direito de propriedade. Seriam específicos quando criassem uma obrigação perante o Estado (p. ex.: direito de associação) ou perante um particular (p. ex.: contrato).

Os direitos seriam entendidos como uma reivindicação perante outros titulares de Direito.

2.1.3 Direitos como tarefas (custo)

Nessa concepção, os direitos são decorrentes de uma realidade fática, que possuem coordenadas de tempo e espaço. Somente se pode afirmar existir um direito em sentido situacional, ou seja, contextualizado histórica e socialmente. Os direitos não existem idealmente, mas concretamente. Não existem em absoluto, mas são relativos a cada época e sociedade.

Para Cass Sunstein, existem duas grandes formas de abordagem do problema dos direitos, uma perspectiva moral e outra descritiva. A perspectiva moral preocupa-se fundamentalmente com a titularidade das reivindicações morais de direitos, independentemente de sua positivação pela ordem jurídica. Por sua vez, a perspectiva descritiva (Jeremy Bentham, Oliver Holmes Jr., Hans Kelsen e Herbert Hart) procura verificar como os sistemas verdadeiramente funcionam, sem preocupar-
-se sobremaneira sobre a sua justificação. Enquanto a perspectiva moral se preocupa fundamentalmente com a *justificação*, a descritiva orienta-se sobre a *aplicação* das normas (*fenômeno da incidência*)[6].

Elas representam em determinada medida as tarefas a serem realizadas, em que a sociedade seleciona onde serão aplicados e como serão distribuídos os

[6] Cf. SUSTEIN, Cass *et* HOLMES, Stephen. *The cost of rights*. New York/London: W. W. Norton, 1999, p. 16-17.

escassos recursos. Para os autores desta concepção, inexiste a distinção entre direitos positivos e negativos, visto que todo o direito exige uma prestação e, portanto, traz um custo na sua proteção. Todos os direitos serão prestacionais[7]. Essa é, inclusive, a característica que os separa dos direitos morais (*moral rights*), visto que estes não possuem proteção coercitiva ou "dentes" (*rights in legal sense have teeth*)[8].

Os direitos implicam responsabilidade social, visto que é assumido que estes possuem um custo e que a escolha de realização de determinados direitos envolve a falta de realização de outra tarefa. Assim, os direitos devem ser exercidos responsavelmente.

Esta concepção tem a notória virtude de apresentar o estudo dos direitos como algo concreto e não ideal, como algo real e não teorético e, sem dúvida, contribui para uma análise da concretização e efetivação dos direitos fundamentais. A principal crítica que se pode realizar está na tendência utilitarista que esta concepção pode envolver, visto que a ideia de eficiência na aplicação de recursos pode indicar um valor, mesmo que haja o sacrifício de direitos individuais. A maximização do uso de recursos finitos produziria no máximo o efeito colateral de prejudicar alguns, mas esta seria uma decisão legítima, visto que seria de responsabilidade coletiva.

Outra ideia a ser revisada, no entendimento de Holmes e Susstein, é a noção de que os direitos são exercidos e dirigidos essencialmente contra o governo[9]. Essa noção é questionada pelos autores, visto que mesmo determinadas áreas consideradas não governamentais (*out-of-state*), tais como o direito privado não são apenas garantidas pelo Estado, mas inclusive criados, interpretados e regulados por agências governamentais. Esses autores demonstram que mesmo autores libertários, tais como Robert Nozick e Richard Epstein, fundamentam sua noção de Estado-mínimo na exigência de uma *performance* estatal no combate ao uso

---

[7] Sobre o assunto, veja-se a obra de Flávio Galdino. Segundo o autor, "... as decisões (ou escolhas) acerca das alocações dos recursos para tutela de determinados direitos, enquanto outros restarão desprotegidos, espelha os valores da sociedade em questão". (GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos* – Direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 211).
[8] Cf. SUSTEIN, Cass; HOLMES, Stephen. *The cost of rights*. New York/London: W. W. Norton, 1999, p. 17.
[9] Ibidem, p. 49.

ilegítimo da força e às fraudes. Esta compreensão é consagrada na ideia de que os "cães-de--guarda precisam ser pagos" (*watchdogs must be paid*) e assim torna-se claro que não poderia existir propriedade em uma sociedade civil sem tributos (*no property without taxation*).

A implementação de direitos (*enforcing rights*) significa, desse modo, uma forma de distribuição de recursos e a preservação de bens (*the bill of rights is a do-it-yourself kit that citizens can obtain only at payer-funded outlets*)[10]. É nesse sentido que geralmente se afirma que os direitos são mais bem financiados com o pagamento de impostos do que com a cobrança de taxas de usuários determinados. Os direitos individuais deveriam ser considerados ativos sociais (*community assets*), visto que são criados e mantidos pela sociedade com o intuito de promover a qualidade de vida individual e coletiva da sociedade.

2.1.4 Concepção sistemática: direito como fato, valor e norma

Chamaremos de concepção sistemática aquela que parte do postulado de que o direito significa o conjunto de normas fundamentadas sobre valores, ou seja, o ordenamento jurídico tem em sua essência a preocupação com a realização de determinados "estados de coisas" (*fins*). O direito em suas prescrições emanará não somente comandos normativos, mas proposições estruturadas com fulcro em valores afirmados socialmente.

Para Nino, o positivismo tem sido geralmente definido por meio da negação de duas teses básicas: i) o entendimento da existência de direitos naturais, acessíveis ao conhecimento (cognocíveis) e universalmente válidas; e ii) um sistema jurídico deriva sua identidade e existência da correspondência a um sistema de direitos naturais. Geralmente, essas duas teses têm sido chamadas de jusnaturalistas e sua negação implica a assunção do positivismo. Para Nino, somente a segunda tese deve ser negada e a primeira pode ser aceita por um positivismo conceitual e não ideológico. O positivismo ideológico, ao negar a

---

[10] Cf. SUSTEIN, Cass; HOLMES, Stephen. *The cost of rights*. New York/London: W. W. Norton, 1999, p. 204.

primeira tese, estaria assumindo o ceticismo como premissa necessária ao positivismo, o que Nino não concorda.

Veja-se que o autor estabelece uma construção sofisticada para demonstrar que os *direitos humanos são direitos morais.* Inicialmente consideremos uma prescrição qualquer, esta norma será prescritiva na medida em que estiver fundamentada em um comando de uma autoridade que exija o seu cumprimento, que, por sua vez, recebe a sua competência de uma norma que determina os limites de sua competência. Este processo somente alcança um limite final na medida em que consideramos que o Legislador "x" que outorga a norma prescritiva tem sua autoridade decorrente não de outra norma de competência, o que iniciaria o processo novamente *ad infinitum,* mas pela consideração que sua autoridade provém de seus próprios méritos (*legitimidade*), ou seja, de um juízo moral. Os direitos fundamentais podem ser considerados como estabelecendo diretamente direitos morais.

A fundamentação de Nino de que os direitos humanos decorrem da moral parte do postulado de um sistema moralmente objetivo válido e acessível ao conhecimento (*cognitivista*)[11]. Para Nino, esta tese é compatível com a postulação de um positivismo conceitual que aceita que possam existir normas de direito natural, mas que não exijam que o direito positivo decorra dessas normas.

Para Ernst Tugedhat, a fundamentação universal dos direitos humanos se baseia "por nossa crença moral"[12]. A legitimidade do poder do Estado busca fundamentos em crenças morais e a legalidade busca na legitimidade os fundamentos de suas prescrições, então os direitos humanos buscarão nessa crença os seus fundamentos.

Nosso entendimento: para uma teoria analítico-hermenêutica, universalista e consequencialista dos direitos humanos.

---

[11] Cf. BULYGIN, Eugenio. Sobre el status ontológico de los derechos humanos. *Doxa*, n. 4, 1987, p. 79-84, p. 82.

[12] Cf. TUGENDHAT, Ernst. A controvérsia sobre os direitos humanos. Tradução de Sérgio Borja. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, v. 17, 1999, p. 77. Para uma crítica a esta obra, especialmente quanto à determinação das espécies de direitos individuais e suas fundamentações, veja--se o artigo de KOLLER, Peter. Ernst Tugendhat über Menschenrechte – Kontroverse Bemerkungen. *Analyse & Kritik*, v. 15, 1993, p. 115-119; e HOESTER, Nobert. Kritische Anmerkungen zu Ernst Tugendhat Konzept der Legimität. *Analyse & Kritik*, v. 15, 1993, p. 111-114.

Após uma apresentação sumária das principais ideias sobre a justificação dos direitos humanos, pretende-se realizar um posicionamento crítico sobre uma fundamentação coerente dos direitos individuais.

2.1.5 Das diversas fundamentações para os direitos humanos

O tema dos direitos humanos envolve duas questões centrais, relativamente a uma fundamentação: sua natureza e seus critérios de justificação.

A *natureza* dos direitos fundamentais é *universalista ou particularista*. A justificação *universalista* é aquela que procura realizar uma fundamentação abrangente dos direitos humanos, capaz de superar os limites dos contextos particulares e estabelecer sentidos mínimos apropriáveis e aplicáveis a múltiplos contextos particulares, sem ofensa à singularidade dos casos específicos. Geralmente, as fundamentações utilizadas procedem a um recurso ao modelo universalizante da razão humana (Hobbes e Stuart Mill), transcedental (Kant e Habermas) ou divina (Occham).

A justificação *particularista* da natureza dos direitos humanos tenta desconstruir a autoridade de modelos universais para a compreensão de casos particulares e pretende justificar estes direitos no seu próprio contexto. Para esta concepção, a pretensão de um modelo aplicável para todos os casos é ilusória, bem como os limites da racionalidade são destacados.

O *critério* de justificação pode ser *consequencialista ou não consequencialista,* em virtude das razões que justificam, ou não, a identificação dos direitos humanos e seu peso. Dessa forma, o *consequencialismo*[13] advoga a tese de que os direitos da pessoa devem ser considerados em função de suas consequências econômicas, sociais ou utilidades. Um direito será reconhecido como tal se possuir um fator maximizador em seus efeitos positivos para a economia (*pragmatismo econômico* e *marxismo*) ou sociedade (Bentham).

Por sua vez, o *não consequencialismo* é uma postura filosófica de correntes

---

[13] O consequencialismo é definido por Rawls como aquele em que o: “bem é definido independentemente do correto e, então, o correto é definido como aquilo que maximiza o bem” (RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Lisboa: Editorial Presença, 1993, p. 24).

diversas que advogam uma defesa dos direitos do indivíduo independentemente dos resultados práticos, econômicos ou sociais dessa defesa. Esses autores admitem uma restrição concreta de recursos para a sua efetivação, mas não aceitam a tese de que a identificação dos direitos humanos decorra do custo de sua implementação. Assim, por exemplo, não se admite que esteja em discussão a autoridade do direito à vida, mesmo que inexistam meios ainda para assegurar uma proteção efetiva a todos os indivíduos. Neste campo, o não consequencialismo mantém uma característica utópica.

Podemos encontrar a defesa dos direitos humanos nas diversas concepções, apesar de que geralmente podemos encontrar a tendência de que a defesa dos direitos individuais é feita com recurso ao universalismo e ao não consequencialismo, enquanto o particularismo (contextualismo) tem questionado os direitos individuais e ressaltado os direitos de participação em uma determinada ordem.

Em nossa opinião, a teoria dos direitos fundamentais deve ter como fundamentos: o *individualismo metodológico*, o *universalismo* e o *consequencialismo moderado*. Para que estes postulados não sejam afetados por um idealismo metafísico, devemos considerá-los no interior de uma teoria analítico-hermenêutica.

Em nosso entendimento, uma teoria dos direitos humanos deve considerá-los como primeiramente *direitos individuais*. Essa assunção proclama a primazia genética, argumentativa e valorativa dos direitos dos indivíduos, para a partir destes considerar os *direitos de cooperação entre indivíduos* (direitos de participação, coletivos, sociais e difusos).

Duas posturas filosóficas serão questionadas: o atomismo e o determinismo social. O atomismo pretende uma fundação filosófica como base em unidades mínimas de sentido para, a partir desta análise, reconstruir o sentido de termos maiores. O atomismo peca por não notar que os indivíduos são seres contextuais (ser-na-história e ser-com-outros) e que sua identidade decorre de um reconhecimento na alteridade do outro.

O determinismo contextual esquece o fenômeno da identidade do real e da autonomia do sujeito perante a ordem e o sistema. Os maiores excessos da história

teriam sido cometidos com base na negação do indivíduo, como provam todas as experiências de redução do indivíduo aos desejos e desígnios do Estado (nazismo, facismo e totalitarismo comunista).

A afirmação da liberdade antes de ser uma descrição do real é uma defesa contra a brutal realidade da miséria humana sob regimes despóticos. Cada vez que a vida e a liberdade teimavam em permanecer sob o jugo do totalitarismo, como na Alemanha, China ou Cambodja e o caos da vida tornava teimosamente a florescer em cada momento na inacreditável resistência pela manutenção da esfera privada em um campo de concentração nazista ou soviético. Assim, a cada ato de luta pela liberdade se demonstrava que a prova da existência da autonomia do indivíduo não decorre de esquemas fundacionistas, matemáticos ou mesmo filosóficos, é um fato que o ser humano não se reduz a um sistema ou a uma ordem burocrática.

A tentativa de definir a liberdade individual ou excluí-la do discurso filosófico se coloca como uma espécie de *aporia* (ἀpo í ou *puzzlement*), ou seja, um impasse lógico pela impossibilidade de demonstração cabal das premissas e da utilização de premissas que possuem um resultado inconsistente. Desse modo, a postura filosófica de um individualismo metodológico decorre de uma *compreensão do mundo*, não de sua *demonstração*. Querer demonstrar a procedência lógica do indivíduo ou do sistema por meios lógicos seria o mesmo que querer demonstrar a linguagem sem usar a linguagem. O ser humano está imerso na autonomia e na intersubjetividade da linguagem.

O indivíduo somente existe porque se relaciona com o outro na intersubjetividade da linguagem, mas não se esgota no relacionamento. O indivíduo é singularidade, visto que é diverso do outro (*alteridade*), que também possui a sua identidade própria, caso contrário não existiria o *outro*, seriam todos unicidade. Da afirmação da autonomia do indivíduo surge a necessidade de uma intersubjetividade de cooperação perante as necessidades do mundo, este relacionamento decorre da inesgotável igualdade dos indivíduos perante a existência, todos são seres perante a morte (*Sein zum Tod*) e, portanto, iguais na sua condição e dignidade perante a negação de sua existência. São iguais em finitude e capacidade em fazer escolhas.

Assim, a relação no mundo da intersubjetividade somente pode se realizar pela cooperação, visto que o ser se reconhece como identidade ao se diferenciar do

outro, negar o outro seria negar o próprio ser. Todas as filosofias do ódio são filosofias que negam o ser, pois negam o reconhecimento do próprio ser e de sua existência precária. Desse modo, os direitos de cooperação (direitos de participação) decorrem dos direitos individuais.

2.1.6 Uma teoria universalista dos direitos humanos

Uma teoria dos direitos humanos deve possuir fundamentos universais, no sentido de que os seus princípios possam ser extensíveis a qualquer situação peculiar ou contextual sem perda de sua eficácia de significado.

O *universalismo* contrapõe-se claramente ao *particularismo* (*contextualismo*), visto que este último assume uma postura de *relativismo ético*. Para o particularismo, ninguém pode assumir uma postura distanciada de seu tempo, seu contexto ou assumir uma postura imparcial, assim os contextos morais somente possuem significado relativamente ao seu caso específico, qualquer tentativa de universalização de significados redundaria em uma postura ilusória[14].

O alcance da validade de juízos morais, segundo o particularismo, não pode ser superior ao caso e à particularidade. Contudo, o próprio alcance do relativismo é limitado, visto que, se não podemos realizar análises além do contexto e do caso jamais, poderíamos emitir juízos de valor sobre outros casos distantes de nossa experiência. Assim não poderíamos emitir juízos sobre o Holocausto alemão? Nem poderíamos falar do massacre no Cambodja? Ou simplemente falar de experiências notáveis como a Revolução Francesa? Tal afirmação é um contrassenso, visto que podemos e *devemos* falar sobre as experiências humanas. Isso que nos faz humanos, a capacidade de reconhecer no outro a nossa própria condição existencial e projetar para outros casos a existência de um caso comum: a *humanidade*.

A ditadura do caso e a prisão do contexto nos impediriam de falar além de nossa experiência. Mas o que é nossa experiência sem o caso da história, do

[14] Ver, sobre uma defesa de um *universalismo sóbrio*, KERSTING, Wolfgang. *Universalismo e direitos humanos*. Porto Alegre: Edipucrs, 2003, p. 82 e ss.

conjunto narrativo que forma a nossa cultura? Qual seria o nosso contexto? Seria por acaso nossa família, grupo, cidade, região, país, continente, época histórica etc.? Somos interligados pela experiência interssubjetiva. Este é o nosso caso, este é o nosso contexto interligado. Enquanto estivermos ligados pela intersubjetividade a nossa narrativa exigirá a universalização, visto que, sem isso, estaríamos fadados às linguagens privadas. Mas tal situação é contraintuitiva, visto que o próprio *contato* (intersubjetividade) já se traduz em ato de fala, na comunicação da existência, no signo repleto de sentido que nos comunica de uma existência comum e do compartilhar da *condição da existência humana*.

Podemos realizar juízos morais sobre Auschwitz, sobre o massacre da Praça da Paz Celestial, sobre as favelas no Brasil e o crime no Rio, bem como sobre o martírio dos cristãos no norte da África. Melhor dizendo, devemos realizar, visto que a experiência deles poderia ser a nossa ou, melhor, nós nos recolhecemos na dor daqueles cristãos, nos identificamos na condição humana dos judeus do Holocausto e podemos por *transitividade* nos pôr naquela situação. Sabemos que o real é irrepetível ou *intransitivo*, mas o contexto pode ser considerado transitivo, ou seja, aberto para experiência compartilhada, visto que todos vivemos sob o céu de um contexto histórico comum.

As justificativas para a afirmação do universalismo são diversas. Primeiro, praticamente todas as doutrinas que o negaram redundaram em posições contrárias ou em uma concepção enfraquecida dos direitos individuais ou à individualidade. A história da humanidade tem demonstrado que a luta pela preservação da individualidade exige mais auxílio dos intelectuais do que a força para esmagá-lo, que pode facilmente ser encontrada nos mais diversos regimes tirânicos espalhados pelo mundo. Desse modo, o esforço para justificá-lo é mais necessário do que o para destruí-lo.

Segundo, a perpectiva de dedução do indivíduo e de seus direitos a partir da ordem ou do sistema afronta não apenas uma compreensão de mundo, mas inclusive um fato do mundo, o de que o ser humano não é uma peça em uma máquina biológica ou social, mas um elemento dotado de autonomia subjetiva e completo em sua condição existencial perante o desafio da existência.

Terceiro, é possível acompanhar na história um conjunto de significados semânticos que transcendem contextos e particularidades e podem ser compreendidos em todo o seu sentido ético em qualquer universo humano. São premissas generalizáveis: i) o reconhecimento da existência do ser e do outro; ii) a necessária condição de igualdade na existência; iii) a cooperação como fundamento do reconhecimento; iv) a existência de valores distintos; v) o inevitável conflito entre valores, entre outros. Esses elementos permitem a construção de uma teoria discursiva fundada em valores.

2.1.7 Uma teoria consequencialista moderada dos direitos humanos

Uma leitura consequencialista moderada dos direitos humanos decorre de algumas premissas, tais como a de que devemos tratar os indivíduos como fins e não como meios para nossas decisões. É do reconhecimento da alteridade (outro) que se funda um sistema de direitos humanos que protege o indivíduo. Defendemos uma análise moderada das consequências, que devem ser levadas a sério.

O consequencialismo moderado não significa uma ignorância para o fato de que a proteção dos direitos individuais possui um custo (consequência) e que muitas vezes por falta de recursos esta proteção não poderá ser realizada ou ser limitada, contudo, a afirmação dos direitos humanos possui e possuirá sempre um sentido utópico[15] de luta contra os limites do possível[16]. Igualmente, significará sempre uma luta contra os perigos do retrocesso que sempre poderão ocorrer na história da humanidade. Dessa forma, a principal virtude do consequencialismo, que é alertar para os limites do possível, pode ser plenamente incorporada ao discurso dos direitos humanos, sem comprometer a integridade dos direitos individuais.

---

[15] Para Häberle, os direitos fundamentais possuem a tarefa de "fundamentar as esperanças" do povo e não somente descrever condutas a serem observadas ou seguidas. Ver HÄBERLE, Peter. El estado constitucional europeo. *Cuestiones constitucionales – Revista Mexicana de Derecho Constitucionale*. México: UNAM, n. 2, 2002.

[16] Conforme Barroso, o objetivo do ordenamento é tentar o máximo possível procurar a aproximação do dever-ser da normatividade do ser da realidade. Ver BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*: limites e possibilidades da Constituição brasileira. 3. ed. São Paulo: Renovar, 1996, p. 83.

O Direito deve se preocupar com os efeitos jurídicos e não apenas com a estrutura das normas. Torna-se fundamental para o Direito a construção de uma teoria da eficácia jurídica.

2.2 Direitos fundamentais do contribuinte

O direito tributário nacional estabeleceu desde cedo uma clara proteção constitucional aos direitos fundamentais do contribuinte. Progressivamente, foi se entendendo que a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte era uma forma de proteção dos direitos fundamentais do cidadão.

Os textos constitucionais estabeleceram uma enunciação clara dos direitos e garantias individuais. Os *direitos* estariam previstos em enunciados declarativos e as *garantias* em medidas assecuratórias.

Desde os primeiros textos constitucionais encontramos um catálogo explícito dos direitos fundamentais. Assim vejamos.

A Constituição Política do Império do Brazil, de 25 de março de 1824, estabeleceu como direitos fundamentais estruturantes: os de liberdade, da segurança individual e da propriedade. Assim disciplinava o art. 179 que: "a inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brazileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte".

Essa estrutura foi mantida no art. 72 da Constituição de 1891, que determinou que: "a Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no paiz a inviolabilidade dos direitos concernentes á liberdade, á segurança individual e á propriedade, nos termos seguintes: (Redação dada pela Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926)".

A Constituição de 1934 acrescentou o direito fundamental à subsistência, como uma das bases constitucionais. Assim determinava o art. 113 que: "A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes".

A Constituição de 1937 retirará o direito à subsistência do rol dos direitos fundamentais estruturantes da arquitetura dos direitos fundamentais. Determinava o art. 122 que: "a Constituição assegura aos brasileiros e estrangeiros residentes no País o direito à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: [...]".

A Constituição de 1946 acrescentará o direito à vida. Assim, o art. 141 dispunha que: "a Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: [...]".

A constituinte cidadã de 1988 afirmará o direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade. Dispõe o art. 5º que: "todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes".

Podemos derivar desses direitos fundamentais estruturantes os princípios tributários mais relevantes, assim:

1. *direito à vida* de que decorre o *direito à não tributação do mínimo existencial*, como proteção da dignidade da pessoa humana;

2. *direito à liberdade* fundamenta o direito à liberdade econômica (livre iniciativa, estabelecimento, preservação das empresas e autonomia privada), que vedam a tributação sufocante da iniciativa privada;

3. *direito à igualdade* que fundamenta o direito ao tratamento isonômico em matéria tributária;

4. *direito à segurança* que fundamenta o direito à segurança jurídica, em suas três facetas: clareza, previsibilidade e estabilidade; e

5. *direito à propriedade* de que decorre o direito contra uma tributação confiscatória e a favor de uma tributação justa.

O catálogo dos direitos fundamentais do contribuinte pode ser identificado de modo explícito ou implícito. Os direitos fundamentais podem estar expressamente descritos no texto constitucional ou podem estar implicitamente previstos. Na forma expressa, é possível indicar os enunciados que sustentam a sua afirmação

normativa, enquanto na forma implícita eles decorrem da análise do sistema constitucional.

O catálogo de direitos fundamentais do contribuinte é *aberto*, por força do art. 5º da CF/88, que determina em seu § 2º que: "os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte". Esta abertura material admite que, da leitura combinada do regime constitucional e dos seus princípios, possamos derivar outros direitos que não estejam expressos no texto constitucional.

A *abertura material* remonta a Constituição de 1891 e deve ser atribuído ao gênio de *Rui Barbosa* a sua introdução. Afirmava o dispositivo que: "Art. 78. A especificação das garantias e direitos expressos na Constituição não exclui outras garantias e direitos não enumerados, mas resultantes da forma de governo que ela estabelece e dos princípios que consigna".

A demonstração do catálogo de direitos fundamentais obedece a dois métodos: *declarativo* ou *criterial*. No primeiro método, verificam-se quais são os direitos que estão expressamente declarados no texto constitucional, tal como no caso do direito à igualdade ou isonomia tributária. O método de demonstração criterial deve provar por argumentação que o sistema constitucional e seus princípios exigem respeito a um direito fundamental do contribuinte, que não esteja expressamente declarado. Vejamos, por exemplo, o direito a uma boa administração tributária. Esse direito não está expresso no texto constitucional, mas deriva do sistema constitucional que exige que a administração seja eficiente, impessoal, ética, entre outros princípios consagrados. Esse direito fundamentará o dever da administração de se comportar de determinado modo e a sua falha fundará a legitimidade do contribuinte em exigir o seu cumprimento judicial.

O sistema constitucional não elenca os critérios para a correta *identificação* de direitos fundamentais não expressos. Somente exige que decorra da combinação do regime e princípios constitucionais. Na ausência de regras claras, cremos que deve ser utilizado um método de três níveis para a demonstração de direitos implícitos: *relevância, coerência material* e *coerência prática.*

A *relevância* exige que um direito implícito seja reconhecido por sua função

relevante na proteção do sistema constitucional. Este deve ser o mais universal possível. Um direito fundamental deve comprovar a sua *fundamentalidade*.

Pela *coerência material*, um direito implícito deve se fundamentar sem contrariar frontalmente a ordem de valores constitucionais, os seus direitos expressos e os seus princípios expressos.

Por fim, pela *coerência prática*, a aplicação de um direito implícito não pode implicar anulação da eficácia da ordem de valores constitucionais, os seus direitos expressos e os seus princípios expressos.

Os direitos fundamentais do contribuinte historicamente se ergueram como limitações ao poder de tributar, ou seja, como uma restrição à competência tributária do Estado. As cartas constitucionais reforçaram a rigidez do sistema tributário elegendo o princípio da legalidade estrita como um dos mais importantes em nosso sistema.

A *fundamentalidade* de um direito está na proteção dos valores mais importantes do sistema constitucional. O texto constitucional afirma de modo simultâneo duas tradições constitucionais. Não as hierarquiza ou exclui. De um lado, encontramos a tradição liberal da *proteção das liberdades clássicas*. De outro, há a tradição democrática de afirmação da *promoção de direitos*[17]. Os direitos fundamentais do contribuinte se afirmam claramente com os valores de proteção do indivíduo contra os abusos do poder de tributar do Estado.

Os direitos fundamentais possuem um custo a ser suportado pela tributação. Esta, por sua vez, deve ser sustentável e eficiente, sem jamais ferir os direitos fundamentais do contribuinte.

A proteção dos direitos fundamentais se dirige a todos, pessoas físicas e jurídicas, nacionais e estrangeiros.

2.2.1 Garantias fundamentais do contribuinte

A distinção entre direitos fundamentais e garantias remonta a Ruy Barbosa e encontra-se consagrada na Constituição de 1891. As disposições sobre direitos os

[17] Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *A constitucionalização do direito*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 127-129.

declaram, enquanto as garantias listam os instrumentos de proteção dos direitos. O texto constitucional, por vezes, utiliza a técnica de enunciar direitos e assegurar garantias no mesmo dispositivo[18].

Essa distinção foi adotada pela doutrina constitucionalista. Tanto Jorge Miranda quanto Canotilho utilizam a distinção com certas nuances. A doutrina alemã defendeu a existência de uma outra forma: as *garantias institucionais* (*Eirichtungsgarantien*). Estas protegeriam certas instituições, tais como: a família, a liberdade de imprensa e o funcionalismo público. Somente de modo indireto é que seriam protegidos os direitos individuais. Cremos exatamente em sentido contrário. As garantias a determinadas instituições são, em verdade, diretamente dirigidas à proteção de direitos individuais, que possuem alguma referência de grupo.

A defesa das instituições somente possui significado concreto como proteção de cada indivíduo em particular.

2.3 Eficácia dos direitos fundamentais do contribuinte

O problema da *eficácia* dos direitos fundamentais do contribuinte é um dos mais importantes em nosso sistema, talvez o mais atual. Muitos dos estudos em direito tributário centraram seus esforços na análise das normas tributárias. Cremos que o estudo atual sobre a eficácia dos direitos fundamentais do contribuinte seja mais relevante. Grandes dilemas do plano eficacial foram relegados em prol do estudo da estrutura da norma jurídico-tributária. A *nomologia tributária* sufocou o estudo da dogmática concreta.

Poderíamos pensar que somente após esgotar o estudo linguístico, semiótico, filosófico da norma jurídica é que bem poderíamos aplicá-la. Ledo engano. A aplicação do Direito não é mero problema teorético ou intelectivo. A aplicação normativa é problema pragmático, que exige um raciocínio prático. É no plano da concordância prática que o Direito se eleva. Ele é o campo por excelência da solução dos conflitos. É a teoria da decisão no seu modo mais denso.

[18] Cf. MORAIS, Alexandre. *Direito constitucional*. São Paulo: Atlas, 2007, p. 29.

Qual a eficácia dos direitos fundamentais do contribuinte? Eles possuem a mesma eficácia dos demais direitos fundamentais? Eles podem entrar em conflito entre si? Existiria a possibilidade de conflitos entre direitos fundamentais e como seriam superados?

Estes possuem como principal efeito uma eficácia negativa, que limita o poder de tributar às situações expressamente previstas em lei. O rol de limitações ao poder de tributar está expresso na Seção II do Capítulo do Sistema Tributário Nacional. Essas aparecem claramente no texto constitucional por meio da expressão: "[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios".

A *eficácia negativa* é principalmente realizada por meio de dois efeitos: *bloqueio* e *exclusão*. O sistema constitucional assegura os direitos fundamentais do contribuinte por meio do bloqueio de condutas estatais que possam ofender os direitos fundamentais do contribuinte. Nesse aspecto, o texto constitucional restringe o exercício da competência tributária, que deve estar submetido a determinados princípios tributários. No entanto, exclui a competência tributária sobre determinadas áreas, instituindo imunidades.

A *eficácia positiva* será realizada principalmente por meio da indução de comportamentos. Particularmente importante será o caso do estudo da extrafiscalidade como meio de promoção dos direitos fundamentais.

2.4 O problema da eficácia dos direitos fundamentais em geral

O exame da eficácia dos direitos fundamentais se situa no estudo geral da eficácia das normas constitucionais, contudo esta análise não se esgota na verificação da análise geral. A eficácia das normas de direitos fundamentais possui peculiaridades próprias, que merecem uma atenção quanto ao seu tratamento.

Um elemento diferenciador está na presença, na Constituição de 1988, do inovador dispositivo contido no art. 5º, § 1º, que determina a aplicabilidade imediata das normas definidoras de direitos fundamentais.

Algumas sugestões de classificação dos direitos fundamentais foram propostas por Ingo Sarlet, Luís Alberto Barroso, Maria Helena Diniz, Celso Ribeiro Bastos, Celso Antônio Bandeira de Mello e José Afonso da Silva. Não é o caso de se

adentrar nas diversas propostas de classificações sugeridas pelos professores acima. Concordamos com Ingo Sarlet em que os direitos fundamentais possuem características muito distintas. O texto constitucional consagrou um número diversificado e amplo de direitos. A consideração sobre a eficácia dependerá da função e natureza de cada espécie de direito fundamental. Se este for um direito de defesa, ele possuirá determinada carga eficacial. No entanto, se for um direito social, possuirá características especiais na forma de efetivação.

O art. 5º, § 1º, da CF/88 se constitui em uma inovação no nosso sistema constitucional, apesar de não ser novidade no direito comparado. Ele estabelece de modo claro o modelo de proteção e eficácia pretendido para os direitos fundamentais. Permanece, contudo, o questionamento sobre o alcance deste dispositivo, visto que remanesce a indagação se este preceito se dirige tão somente aos direitos fundamentais ou se ele incorpora em suas indagações também os direitos sociais e as prestações.

Será que o citado dispositivo se dirige exclusivamente aos direitos individuais, excluindo os direitos sociais? Ou será que este dispositivo abrange inclusive os direitos sociais? Ele autoriza o direito subjetivo de pleitear a concretização e efetivação de normas de cunho programático?

Algumas considerações preliminares devem ser realizadas:

i) para a adequada compreensão do regime constitucional dos direitos fundamentais, é primordial o correto entendimento do art. 5º, § 1º, da CF/88. Esta norma impõe a exigência de que os direitos fundamentais sejam reais e efetivos e que o Estado assuma a tarefa constitucional de maximizar a eficácia dos direitos fundamentais;

ii) todas as normas constitucionais, inclusive aquelas relativas aos direitos fundamentais, exigem sempre a produção de eficácia. Inexistem normas constitucionais sem poder de produzir efeitos jurídicos. As normas constitucionais são comandos normativos e não peças de literatura;

iii) a carga de eficácia de cada norma depende de sua função (direitos de defesa ou de prestação). Determinadas normas exigem a ação legislativa para complementar o seu sentido de norma (lei complementar);

iv) determinados dispositivos podem exigir a intervenção judicial por meio da utilização de remédios constitucionais, para garantir a sua eficácia concreta;

v) as normas programáticas representam uma classe de dispositivos constitucionais

que exigem ação legislativa para que ocorra a sua aplicação concreta.

Partindo desses postulados iniciais, podemos afirmar que a eficácia dos direitos fundamentais depende não somente do modo de sua enunciação no texto constitucional, como também exige a análise da sua função exercida. Vamos verificar a eficácia das normas constitucionais em relação aos direitos de defesa e aos direitos a prestações.

2.4.1 Eficácia dos direitos de defesa (Abwehrrecht)

Os direitos de defesa encontram na doutrina argumentos sólidos para a sua compreensão como verdadeiros direitos assegurados, com aplicabilidade imediata e plena eficácia. Teriam os direitos sociais eficácia plena? Este não tem sido o entendimento consolidado do Supremo Tribunal Federal, que adota uma postura muito mais restritiva e polêmica. Para este, os diversos dispositivos relativos a direitos de defesa exigem uma concreção legislativa antes de poderem irradiar toda a sua carga eficacial.

2.4.2 Eficácia dos direitos a prestações (Leistungsrecht)

Os direitos a prestações possuem uma classificação bastante heterogênea de ações estatais (direito ao trabalho, assistência social etc.) e se referem à realização concreta de uma igualdade na distribuição e fruição de recursos sociais existentes. Sua concretização decorrerá, portanto, em parte da natureza dos direitos assegurados e do modo de enunciação constitucional.

Os direitos a prestações exibem uma nota econômica em um grau superior aos direitos de defesa. Esses direitos se relacionam à redistribuição de bens que são referenciados a recursos finitos e escassos. Na maioria das vezes, sua disposição exige uma tomada de decisão e escolha sobre que valores e bens devem ser distribuídos e quais deverão ser sacrificados. Considerando, portanto, que a característica fundamental da ordem econômica é de escassez e não de abundância, torna-se necessário estabelecer critérios constitucionais para a satisfação do

programa de maximização dos direitos fundamentais a prestações.

A doutrina constitucionalista passou a reafirmar como critério fundamental o respeito à chamada “reserva do possível" (*Vorbehalt des Möglichen*), como limite ao poder do Estado de concretizar efetivamente direitos fundamentais a prestações. Este princípio foi originalmente analisado pela doutrina constitucionalista alemã ao tratar do caso de um estudante que exigia o acesso ao ensino superior (*numerus-clausus Entscheidung*). A Corte Constitucional alemã (*Bundesverfassungsgericht*) entendeu que não se podia exigir da sociedade a realização de uma prestação que exceda aos limites do razoável ou da responsabilidade do destinatário em prover seu próprio acesso a um direito.

Diferentemente dos direitos de defesa, os direitos a prestações são geralmente carecedores de eficácia se não houver uma concretização legislativa, visto que eles dependem da existência de recursos públicos e de condições materiais para a satisfação objetiva de todas as pretensões ligadas ao equilíbrio material na distribuição e redistribuição de recursos.

> i) os direitos fundamentais a prestações determinam a exigência de um padrão *mínimo de segurança material*, sem o que seria impossível falar-se com propriedade na existência de um Estado Social de Direito, tornando-se os dispositivos constitucionais apenas um conjunto de letras sem conteúdo;
> ii) os direitos a prestações podem ser caracterizados como autênticos *direitos subjetivos*, que devem, contudo, ser verificados no caso concreto e tendo como limite a aplicação do princípio da reserva do possível. A ação legislativa que desconsiderasse os meios existentes provocaria um choque com a realidade e uma reação à autoridade da legislação;
> iii) o conflito entre princípios ou direitos fundamentais deve ser resolvido, conforme o modelo proposto por Robert Alexy, mediante a ponderação entre o princípio da liberdade real e os princípios da competência do legislativo, da separação dos poderes e da liberdade jurídica de terceiros;
> iv) considerando que o Direito não tem o condão de gerar recursos materiais por decreto nem de alterar por portaria o nível de desenvolvimento econômico, social e cultural de um país, deve-se assumir como tarefa a exigência constitucional de buscar *maximizar* o acesso aos direitos fundamentais e reduzir progressivamente os limites da reserva do possível;
> v) cabe ressaltar o papel dos *princípios* constitucionais da administração pública e,

> especialmente, da participação, da moralidade e eficiência, como meios de aprofundar a busca da redução dos limites da reserva do possível;
> vi) a efetivação dos direitos fundamentais sociais somente será alcançada com o esforço inarredável na construção de uma ordem econômica justa, competitiva e eficiente. Dessa forma, a busca de um ambiente econômico saudável, a sua proteção e promoção auxiliam na garantia de que os limites da reserva do possível sejam atenuados. Ressalte-se, desse modo, a importância de um sistema tributário eficiente e justo; da correta aplicação dos recursos orçamentários, da luta contra a sonegação, a economia informal, a concorrência desleal e a pirataria, bem como todas as formas de incertezas que rondam o sistema de regulação dos serviços concedidos e os desmandos governamentais na gestão da moeda, das medidas econômicas e na atuação internacional.

Outro problema de suma importância será o caso dos limites e possibilidades de restrições aos direitos fundamentais.

2.4.3 Teoria das restrições dos direitos fundamentais

Considerando que os direitos fundamentais não são absolutos, é pertinente a pergunta se estes são passíveis de restrições e em que medida. É essencial determinar os limites entre restrição (*Einschränkung*) e violação (*Verletzung*) dos direitos fundamentais. Duas grandes teorias surgirão sobre o tema: *teoria interna* e *teoria externa*.

As restrições aos direitos fundamentais somente podem ser restringidas por meio de normas constitucionais ou por autorização da própria Constituição. No primeiro caso, essas restrições serão denominadas de diretamente constitucionais e em no segundo lugar como imediatamente constitucionais.

2.4.4 Teoria interna dos direitos fundamentais

Para os defensores da teoria interna, não se pode falar com propriedade em restrição dos direitos fundamentais, mas tão somente em delimitação conceitual (*limite imanente*) do direito. A noção de restrições (*Einschränkung*) é substituída pela noção de limite (*Grenze*).

Para Friedrich Muller, não se pode falar em proteção ilimitada de um direito fundamental, mas tão somente de identificação do âmbito normativo de um direito. O âmbito normativo compõe a norma jurídica e possui duas características: i) seus elementos deverão ser sempre considerados diante do caso concreto; e ii) sua transformação de âmbito material (dado da realidade) em âmbito normativo dependerá da pertinência do programa normativo (*Normprogram*).

A cláusula de exceção não pode ser considerada uma cláusula de restrição, mas uma delimitação do suposto de fato do âmbito normativo, ou seja, a conduta em questão não está protegida pela norma de direito fundamental. Não se pode denominar de restrição esta operação normativa de incidência normativa entre o âmbito material e normativo, mas tão simplesmente de delimitação normativa. Na aplicação de um direito fundamental, deverá ocorrer uma averiguação entre o conteúdo aparente e o conteúdo verdadeiro, no qual o conteúdo aparente representa tão somente uma expectativa de posição normativa concreta.

Friedrich Muller apresenta para ilustrar a sua opinião o caso de um pintor que quisesse pintar em um cruzamento no meio de duas avenidas, em que não teria a proteção do direito à liberdade de expressão artística, dado que não compõe o programa da norma o direito a pintar na rua.

Para Robert Alexy, a concepção da restrição dos direitos fundamentais está ligada ao modelo adotado para a caracterização normativa desses direitos como princípios ou regras. Na teoria interna, os direitos fundamentais são entendidos como regras, dado que serão considerados posições definitivas insuscetíveis de restrições sem a consequente violação da norma.

Para Vieira de Andrade, a Constituição estabelece "limites máximos de conteúdo" para a definição dos direitos fundamentais, no sentido de que a sua proteção não se dirige a qualquer sentido pensável para cada direito, mas aqueles inseridos nas fronteiras previstas pelo texto constitucional.

Esta teoria tem recebido diversas críticas por parte dos defensores da teoria externa dos direitos fundamentais, especialmente porque não admite a possibilidade de colisão entre direitos fundamentais e a necessária ponderação como procedimento próprio para a solução do conflito. Os direitos fundamentais seguirão o modelo de regras nesta teoria, diferentemente do modelo de princípios adotado

pela teoria externa.

2.4.5 Teoria externa dos direitos fundamentais

Esta teoria tem sido defendida como uma forma de adequar os direitos individuais e a liberdade individual com os direitos e a liberdade de outros indivíduos; bem como sobre o controle da ingerência dos poderes públicos na esfera individual para proteger o sistema de direitos fundamentais.

Esta teoria parte, conforme Alexy, da ideia da existência de um direito fundamental *prima facie* sobre o qual poderá incidir em um segundo momento uma restrição. Para Canotilho, a tarefa de restrição dos direitos fundamentais implica uma atuação de ponderação ou de concordância prática entre interesses em conflito. Assim, não se pode falar em ponderação em abstrato, mas tão somente no caso concreto. A possibilidade de restrição decorre de sua natureza normativa de princípios jurídicos, ou seja, a restrição sempre significará que um direito fundamental *prima facie* foi afastado e se tornará um não direito definitivo. Há uma distinção entre direito *prima facie* e direito definitivo ou efetivo âmbito de proteção. Inicialmente, procede-se a uma determinação do direto *prima facie*, em seguida, determinam-se os casos de restrição e assim se procede ao exame de proporcionalidade.

O *direito prima facie* possui um tipo normativo (*Tatbestand*) e um âmbito de proteção (*Schuztbereich*). Assim, para que se concretize o direito fundamental definitivo, o tipo normativo estará satisfeito e a cláusula restritiva será afastada. No caso dos direitos de defesa, a proteção de um bem jurídico (*Schutzgut*) exige a não intervenção (*Eingriff*) sob a forma de impedimento (*Hinderung*), prejuízo (*Beeinträchting*) e eliminação (*Beseitigung*).

Diversos elementos podem ser apontados como relevantes na teoria externa dos direitos fundamentais, tal como a possibilidade de controle da ingerência dos poderes públicos, permitindo um controle dos motivos de restrição dos direitos fundamentais. Igualmente, a aplicação do modelo de regras e princípios aos direitos fundamentais permite a compreensão do fenômeno da coordenação de direitos e valores plurais em uma sociedade democrática, com uma constituição aberta.

A ponderação de interesses contrapostos obedece à seguinte máxima: quanto maior é o grau de não satisfação ou de afetação de um princípio, tanto maior tem de ser a importância da satisfação do outro.

2.4.6 Análise comparativa das duas teorias (externa e interna) dos direitos fundamentais

Essas teorias apresentam três diferenças fundamentais: i) estrutura normativa dos direitos fundamentais; ii) caracterização do direito à liberdade; e iii) função dos tribunais em um sistema democrático.

Em relação à *estrutura dos direitos fundamentais*, a teoria interna inclina-se por entender serem os direitos fundamentais vinculados ao modelo de regras jurídicas, ou seja, normas "definitivas" e semanticamente fechadas e a uma aplicação praticamente subsuntiva, enquanto a teoria externa dirige-se para um modelo de princípios, em que há um papel relevante destinado à ponderação.

Para Jane Pereira, podemos encontrar um desacordo fundamental sobre o conceito de liberdade nas duas teorias. Para a teoria interna, a liberdade decorre do sistema constitucional e da ordem política e por esta será definido. A teoria externa tende a entender a liberdade como um dado individual que poderá necessariamente entrar em confronto na vida social, exigindo a ponderação. Assim, a teoria interna se aproxima do paradigma da ordem (*comunitarista*) do conceito de liberdade. A teoria externa adota uma visão *ex parte popoli* de que a liberdade se caracteriza como autonomia perante a ordem.

Essas divergências transparecerão no papel destinado ao Poder Judiciário na concretização dos direitos fundamentais. Enquanto a teoria interna parte do pressuposto de que o decisionismo judicial deve ser limitado ao máximo; a teoria externa entende que o Judiciário deve cumprir um papel ativo na concretização dos direitos fundamentais.

Adotaremos neste *Curso* a teoria externa dos direitos fundamentais pela capacidade imanente desta teoria em explicar uma sociedade composta de valores contrapostos e que devem ser harmônicos. A opção teórica e filosófica pela caracterização da noção de liberdade como um dado da autonomia individual é uma

das bases de nosso pensamento.

2.4.7 Concretização dos direitos fundamentais sociais e as teorias da eficácia

O problema da efetivação dos direitos fundamentais tentará responder diretamente ao problema posto por Norberto Bobbio de denominar de verdadeiros direitos os dispositivos constitucionais que não geram sanções, que não são diretamente aplicáveis ou que não atribuem diretamente uma pretensão aos seus beneficiários. Nesse caso, não estaríamos perante meras obrigações morais, normas programáticas ou declarações políticas?

A tese da eficácia máxima possível tem sido defendida pelos seguintes argumentos:

> i) os direitos fundamentais sociais possuem também aplicabilidade imediata, tal como os direitos de primeira geração, independentemente da intermediação legislativa infraconstitucional. Essa característica demonstra que esses direitos podem ser considerados legitimamente verdadeiros direitos subjetivos, passíveis de exigência de concretização (Ingo Sarlet);
> ii) é tarefa da nova hermenêutica constitucional não apenas interpretar os direitos fundamentais, mas principalmente preocupar-se com a sua concretização (Paulo Bonavides);
> iii) o Poder Judiciário possui um papel fundamental na implementação dos direitos fundamentais sociais, devendo agir positivamente para integrar soluções normativas necessárias à sua implementação, o que inclui, inclusive, a possibilidade da sua inovação normativa (Eros Roberto Grau);
> iv) a judicialidade dos direitos fundamentais relaciona-se com a noção de que estes direitos dirigem-se à conformação do futuro (*Zukunftgestaltung*) operando um fenômeno de transmutação, ou seja, procedendo uma circulação de opções políticas em comandos normativos. Essa proposição deve levar em consideração os limites designados pela reserva do financeiramente possível ("*Vorbehalt des finanziell Möglichen*" – Gilmar Ferreira Mendes);
> v) o judiciário somente poderá negar o cumprimento e a concretização dos direitos fundamentais sociais se houver impossibilidade material evidente e demonstrável (Luís Roberto Barroso);
> vi) a implementação dos direitos fundamentais exige uma reflexão sobre a concretização

> dos direitos máximos previstos no texto constitucional e um mínimo de proteção e implementação que deve ser garantido. Esse mínimo existencial, consagrado no direito estrangeiro e ausente no texto constitucional brasileiro, teria uma dupla face: de um lado, de proteção negativa contra a tributação excessiva; e, de outro lado, positiva, ao exigir um conjunto mínimo de prestações materiais a serem entregues à população carente (Ricardo Lobo Torres);
>
> vii) a implementação dos direitos fundamentais é tarefa de corresponsabilidade entre todos os poderes, que devem buscar a sua implementação de modo ativo, incluindo a noção de um certo "intervencionismo judicial", que deve auxiliar positivamente no controle e concretização dos direitos fundamentais em face de falhas ou omissões legislativas e executivas em prestações sociais materiais (Andrés Krell);
>
> viii) a atuação judicial deve ser realizada de modo criterioso, respeitando o "postulado da reserva de consistência", ou seja, critérios de atuação judicial concreta em situações que envolvam a implementação de políticas públicas complexas, especializadas e que envolvam grande conjunto de informações empíricas e teorias conflitantes (Sérgio Fernando Moro);
>
> ix) deve o Judiciário, tal como os demais poderes, levar em conta a escassez de bens para a satisfação material de necessidades públicas previstas constitucionalmente. Essa situação impõe que a verificação do custo dos direitos e da escassez se reflita no fato de que a satisfação de um direito implica necessariamente a escolha pela falta de uma outra satisfação, dado que todas as necessidades não podem ser satisfeitas simultaneamente e para todos sempre (Gustavo Amaral).

É relevante notar que existe um esforço significativo da intelectualidade brasileira com a busca de soluções concretas e efetivas para este grande entrave ao desenvolvimento civilizatório do país. Tais considerações, contudo, não afastam a ainda inesgotada agenda de questões teóricas a serem respondidas sobre o modo e a forma de implementação destes direitos, bem como sobre a relativa insuficiência de respostas processuais, materiais e institucionais adequadas para a concreta efetivação desta nova ordem social.

2.4.8 Para uma teoria da eficácia máxima possível

Torna-se absolutamente importante ressaltar que a defesa da busca da máxima eficácia da proteção dos direitos fundamentais sociais não pode ser tomada

como uma decisão alheia às circunstâncias históricas e sociais da implementação desses direitos, razão pela qual esses direitos devem observar determinados limites em sua proteção.

2.4.8.1 Teste de coerência estatal

O teste de coerência estatal parte do postulado de que o dever do Estado de garantir condições mínimas para uma existência digna, bem como progressivamente auxiliar para a expansão dos direitos sociais, se constitui em um dever dirigido a todos os poderes e não apenas ao Poder Executivo. Nessa tarefa, atuam de modo cooperativo e coerente todos os poderes, que devem, contudo, realizar esta tarefa de modo sistemático.

Trata-se de uma atividade que, no momento de concreção judicial, deve ponderar, de um lado, a exigência de um mínimo de proteção da dignidade da pessoa humana (*proibição de insuficiência – Untermassverbot*) e de um dever geral de expandir e universalizar os direitos sociais de modo gradual e constante (*dever de máxima eficiência possível*) e, de outro lado, os limites fáticos e jurídicos estabelecidos pela reserva do possível e da reserva de consistência. Dessa forma, o princípio da proporcionalidade possui uma posição e uma tarefa fundamental de buscar a adequada ponderação entre estas exigências.

O dever de proteção e promoção dos direitos fundamentais sociais parte da exigência do cumprimento de direitos fundamentais sociais mínimos a uma existência digna e se dirige a um movimento gradual de universalização e aprofundamento responsável dos direitos fundamentais sociais.

2.4.8.2 Da proibição de insuficiência (Untermassverbot)

Conforme Ingo Sarlet, a noção de proibição de insuficiência pode ser encontrada nos estudos de Claus-Wilhelm Canaris e Josef Isensee. Segundo estes autores, no caso do aborto, julgado em 1993, o Tribunal Constitucional Federal da Alemanha, entendeu que o dever de proteção dirigido ao legislador deve estar vinculado à reserva de proibição de insuficiência, visto que os níveis de proteção

devem respeitar um padrão mínimo. Para Sarlet, este imperativo de tutela ou dever de proteção não se esgota na mera proibição de omissão (Gilmar Ferreira Mendes) ou "proibição por defeito" ou "defeito de proteção" (Joaquim José Gomes Canotilho).

Para Lenio Streck e Ingo Sarlet, a proibição de insuficiência e a proibição de excesso são duas faces do princípio da proporcionalidade.

A proibição de insuficiência determina que uma medida judicial é adequada caso ela seja proteção ou promover um determinado estado de coisas. Assim, caso o objetivo seja a proteção do princípio P1, verifica-se a adoção do meio M1, caso este não seja o mais adequado, ele estará proibido e outros meios serão procurados. Em outra situação, digamos que existam dois meios adequados à realização do princípio P1, sejam eles M1 e M2, que satisfazem a exigência de não suficiência, porém M2 prejudica em menor medida o princípio. Assim, o princípio da necessidade proíbe a utilização de M2.

Esse raciocínio poderá ser plenamente utilizado não apenas para proteção de direitos fundamentais, mas também para promoção de direitos a prestações e, especialmente, aos direitos fundamentais sociais.

2.4.9 Teoria do mínimo existencial (Existenzminimum ou minimum vital)

A teoria da proteção do mínimo existencial (*Existenzminimum* ou *minimum vital*) é bastante controversa e encontra diversas formulações.

A definição de mínimo existencial tem sido relacionada à noção de um núcleo essencial de um direito fundamental, ou seja, o conjunto mínimo de significações semânticas e normativas para a afirmação de determinado direito. Este núcleo mínimo de proteção indica o patamar inderrogável de proteção para que se possa asseverar a existência de um direito fundamental, sem a qual tal proteção pode ser considerada como violada.

Para a doutrina alemã, existe uma ligação direta entre o conceito de dignidade da pessoa humana (*Menschenwürde*) e mínimo existencial (*Existenzminimum* ou *Notbedarf*); bem como entre o art. 1º do texto da Constituição de Bonn (GG) e o art. 20 que estabelece o Estado Social (*Sozialstaatsprinzip*) e o direito a prestações sociais (*Sozialstaatsprinzip*). Este conceito será igualmente utilizado com força na

estruturação da tributação da renda (*Einkommensbesteuerung*). Também na doutrina alemã este conceito não encontra, apesar de tudo, uma definição clara e mesmo alguns autores se questionam sobre o real significado de mínimo existencial. Afinal, como conciliar autonomia privada e ajudas sociais? Não seria o auxílio social uma ajuda para o autoauxílio (*Sozialhilfe als Hilfe zur Selbsthilfe*), especialmente em uma sociedade com uma elevada taxa de desemprego?

Para a doutrina suíça, há uma distinção entre mínimo vital e mínimo social. O mínimo vital (*Existenzminimum*) trata do mínimo necessário para a existência, por sua vez, o mínimo social (*soziale Existenzminimum*) versa sobre a integração laborativa e social do beneficiário de ajudas públicas, de tal modo que ele possa, mediante um sentido de responsabilidade individual (*Eigenverantwortung*), superar as causas de desvantagem econômica (*Hilfe zur Selbsthilfe*). É dever do beneficiário fazer o possível para contribuir de modo ativo em limitar e eliminar a sua situação de precariedade.

No Brasil, o assunto recebeu uma atenção especial por parte de Ricardo Lobo Torres, que é pioneiro em estudos sobre os fundamentos do direito tributário nos direitos fundamentais. Para este autor, o conceito de mínimo existencial está ligado ao conceito de liberdade, visto que em condições materiais mínimas de existência não há como falar em dignidade da pessoa humana. Não há, contudo, uma definição clara de que este seja um conceito constitucional, mesmo que implícito, tal como no direito alemão; tampouco há uma legislação infraconstitucional precisa sobre o conceito tal como no direito suíço.

O mínimo existencial funciona como uma cláusula de barreira contra qualquer ação ou omissão estatal ou induzida pelo Estado que impeça a adequada concretização ou efetivação dos direitos fundamentais e de seu conteúdo mínimo. Igualmente a sua concreção seria independente de norma infraconstitucional intermediária capaz de fundamentar a sua aplicação no caso concreto.

Não há uma definição normativa fechada e clara sobre esse núcleo essencial, permanecendo esse sentido em aberto à interpretação doutrinária, legislativa e jurisprudencial. Esse fato por si só fortalece os críticos da teoria do mínimo existencial, que alegam que é impossível determinar-se um conteúdo mínimo para os direitos fundamentais, então seria impossível determinar-se o que seria um

mínimo existencial a ser protegido. De outro lado, a imprecisão e vagueza desse conceito o tornariam impraticável.

Cabe ressaltar o seu reconhecimento normativo por meio da sua inclusão no art. 1º da Lei n. 8.742/93, que dispõe sobre a organização da assistência social: "A assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas". Não há, contudo, uma definição e caracterização do significado de mínimos sociais neste texto normativo.

Não há explicitamente uma posição normativa ou doutrinária no Brasil que diferencie o mínimo existencial do mínimo social para integração social, tal como na legislação suíça. Existe, contudo, no sistema de proteção social brasileiro a instituição de condicionalidades para a fruição de benefícios sociais, tal como no caso do Programa Bolsa Família, em que a família se compromete em manter as crianças na escola.

O mínimo fundamental dos direitos à educação, à saúde, à moradia e à assistência social se constitui em um dos grandes passivos sociais que possui a sociedade brasileira com a sua ampla maioria de nacionais. O grande déficit de cidadania se constitui na gigantesca exclusão social que padece a maior parte do povo brasileiro onde realmente o mínimo existencial está ainda fora da proteção estatal e social.

2.5 O problema da eficácia dos direitos fundamentais do contribuinte

A eficácia dos direitos fundamentais do contribuinte é multidimensional. Não há apenas um plano da eficácia jurídica, mas diversos. O problema aqui estabelecido é como construir uma teoria da eficácia dos direitos fundamentais do contribuinte. Historicamente, os melhores doutrinadores em direito tributário se preocuparam em afirmar a existência e a eficácia desses direitos, mas não em estabelecer uma teoria sistemática deles.

Pretendemos nessas linhas iniciais propor alguns elementos fundamentais para uma teoria dos direitos fundamentais do contribuinte. A primeira questão que

nos surge é diferenciar os elementos essenciais daqueles que são acidentais. Os elementos essenciais possuem um núcleo de sentido que não pode ser afastado sem infringir a natureza dos direitos fundamentais do contribuinte.

2.5.1 Elementos

Historicamente, os direitos do contribuinte surgem como um caso dos direitos de defesa. A proteção de um bem jurídico (*Schutzgut*) exige a não intervenção (*Eingriff*) sob a forma de impedimento (*Hinderung*), prejuízo (*Beeinträchting*) e eliminação (*Beseitigung*). A melhor expressão dessa dimensão protetiva aparece com a obra de Aliomar Baleeiro que estrutura os direitos do contribuinte sob a forma de *limitações constitucionais ao poder de tributar.*

Esses direitos surgem como limites à intervenção do Estado na esfera privada. Ao contribuinte cabe contribuir com o financiamento dos direitos fundamentais em geral somente na medida em que esta exigência seja necessária e proporcional. A obrigação de contribuir com o sustento da esfera pública possui limites. A eficácia dos direitos fundamentais é claramente negativa nesse aspecto. A competência tributária possui poderes limitados pelos direitos fundamentais do contribuinte.

A eficácia protetiva dos direitos fundamentais do contribuinte possui as seguintes características: *supremacia constitucional*, *aplicabilidade imediata* e *efeito direto*. A primeira característica é o fato de que os direitos fundamentais do contribuinte possuem supremacia normativa, que não pode ser afastada pelo legislador. Qualquer emenda tendente a aboli-los fere o texto constitucional, por força do art. 60, § 4º, IV, da CF/88.

Os direitos fundamentais possuem aplicabilidade imediata e não necessitam de nenhuma norma intermediária para que possam produzir os seus efeitos. Eles podem ser deduzidos diretamente do texto constitucional. Não necessitam de normas infraconstitucionais para que iniciem a produção de seus efeitos.

O art. 5º, § 1º, que determina a aplicabilidade imediata das normas definidoras de direitos fundamentais. Essa regra se aplica igualmente aos direitos fundamentais do contribuinte.

A última característica é o seu *efeito direto*. O sentido material dos direitos fundamentais é autorreferente, ou seja, não há necessidade de definições adicionais para que sejam compreendidos e aplicados. Mesmo conceitos de difícil compreensão e definição como isonomia tributária, liberdade fiscal, segurança jurídica afastam os argumentos de incompletude. A eficácia dos direitos fundamentais do contribuinte não exige a definição prévia de conceitos para que eles sejam aplicados concretamente.

A aplicação dos direitos fundamentais dos contribuintes, quanto à sua força normativa, deve ser concretizada continuamente, de modo progressivo. Duas diretrizes devem ser observadas: a sua *expansão gradual* e o *máximo de proteção*.

Na dúvida entre dois sentidos deve-se adotar aquele que permita a *máxima proteção do contribuinte*. A expansão progressiva dos direitos fundamentais do contribuinte é parte do programa geral da CF/88, que exige a busca de uma sociedade livre, justa e solidária. Essa sociedade ainda não existe e deve ser buscada pela *expansão progressiva de direitos*, dentre eles os direitos fundamentais do contribuinte.

Modernamente, outra classe de direitos fundamentais do contribuinte passou a ser objeto de pesquisa: os *direitos promocionais*. Historicamente, a tributação somente possuía o objetivo de arrecadar recursos para financiar os direitos fundamentais em geral. A promoção desses direitos era tarefa de políticas públicas concretas, tais como: saúde, educação, entre outros. O lado do gasto público não era preocupação do direito tributário. Somente interessava a este o estudo da arrecadação. As despesas públicas eram estudadas pelo direito financeiro.

O surgimento cada vez mais frequente de instrumentos regulatórios de extrafiscalidade alteraram este panorama. A tributação passou a ser utilizada como um meio de indução de condutas, premiando determinadas condutas e onerando outras. Em consequência, os direitos fundamentais do contribuinte passaram a ser analisadas também nessa nova função da tributação. Será que existirá um direito fundamental ao uso da tributação com função promocional? Cremos que sim. Trata-se de um imperativo constitucional e os exemplos são vários.

Deve o legislador utilizar necessariamente a tributação como instrumento indutor nos seguintes casos:

- *tratamento diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas*, art. 146, III, *d*, da CF/88;
- *adequado tratamento tributário às cooperativas*, art. 146, III, *c*, da CF/88; e
- *defesa do meio ambiente*, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação, art. 170, VI, da CF/88[19].

Esses são somente alguns dos casos em que se exige uma extrafiscalidade benéfica ao tratamento promocional. Podemos questionar se nos casos listados há uma exigência de atuação obrigatória por parte do poder público. Cremos que sim. Esses casos exigem igualmente a observância da administração tributária.

A outra questão importante está em determinar a carga eficacial dos direitos fundamentais do contribuinte a uma atuação indutora. Entendemos que a eficácia desta será diversa dos direitos fundamentais do contribuinte a uma proteção contra o poder tributário. Não há nesses casos *supremacia constitucional*, *aplicabilidade imediata* ou *efeito direto*. A retirada da exigência de atuação indutora não fere necessariamente o núcleo essencial do sistema de proteções constitucionais. Ele deve vigorar enquanto for necessária a atuação indutora do Estado. Se esta não for mais necessária, poderá a sociedade, sem intervenção do Estado, produzir as suas próprias soluções. Não haverá igualmente nem *aplicabilidade imediata* ou *efeito direto*. Caberá à lei determinar os meios e extensão da atividade indutora do Estado. Nem sempre esta deve se dar no nível máximo de atuação estatal. Pelo contrário, essa atividade deve ser limitada aos requisitos de necessidade e proporcionalidade.

Os direitos sujeitos a promoções possuem uma classificação heterogênea de ações estatais (incentivo à famiília, cooperativas etc.). Os seus objetivos são igualmente heterogêneos: promoção da igualdade, distribuição de renda, distribuição de recursos sociais, entre outros. A determinação da carga eficacial dos direitos à uma promoção dependerão do tipo e dos objetivos pretendidos, o que somente pode ser realizado por meio de uma análise *in concreto*.

---

[19] O STF decidiu, nesse caminho, Tema 304 da sistemática da Repercussão Geral, que "*são inconstitucionais os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis*". Trata-se de uma importante decisão em prol de uma extrafiscalidade ambiental.

A *carga eficacial* dos direitos fundamentais do contribuinte irá diferenciar-se, dependendo se estes tiverem natureza protetiva ou promocional. A carga de eficácia de cada norma depende de sua função (direitos de defesa ou de promoção). As normas promocionais exigem a ação legislativa para complementar o seu sentido de norma, especialmente por meio de leis complementares.

2.6 Conflitos jusfundamentais

Os direitos fundamentais do contribuinte podem entrar em conflito com obrigações legais, deveres e outros direitos. A correta abordagem do tema exigiria um estudo aprofundado sobre as antinomias normativas. A dificuldade de tal abordagem exige apenas uma breve apresentação do tema.

A teoria clássica estabelece três critérios para a solução de conflitos: *hierárquico*, *cronológico* e da *especialidade*. O *critério hierárquico* determina que o conflito entre uma norma superior e outra inferior implica a prevalência da norma superior (*lex superior derogat legi inferiori*). Este critério auxilia na resolução do conflito de normas claramente hierarquizáveis. Assim, uma norma constitucional em conflito com uma norma infraconstitucional implicará, a princípio, a prevalência da norma constitucional.

O *critério cronológico* determina que, no caso de normas anteriores e posteriores, prevalecerá a norma mais recente (*lex posterior derogat legi priori*). Havendo normas de mesma hierarquia prevalecerá a mais recente. Havendo a presença de duas normas infralegais, prevalecerá a mais recente.

O *critério da especialidade* determina a prevalência da norma mais específica perante a mais geral (*lex specialis derogat legi generali*). O problema normativo se torna mais complexo quando se analisam três classes de antinomias: obrigações legais contra princípios constitucionais tributários; deveres gerais contra direitos do contribuinte; e direitos do contribuinte contra direitos fundamentais em geral. Nesses três casos, devemos recorrer a novos instrumentos metodológicos. Os critérios clássicos exigem uma operação adicional para que possam solucionar os conflitos com sucesso. Os critérios clássicos implicitamente determinavam uma solução no plano de validade. Uma norma hierarquicamente inferior seria revogada

por uma norma superior.

Os conflitos entre direitos fundamentais exigem uma abordagem pelo plano da eficácia. Nem sempre um conflito normativo *jusfundamental* implicará revogação de outra norma, mas redução de sua eficácia no caso concreto. Esta abordagem fica clara no caso de ponderação entre interesses contrapostos. Assim, quanto maior é o grau de não satisfação ou de afetação de um princípio, tanto maior tem de ser a importância da satisfação do outro. Não há retirada de normativa de um direito, mas o seu afastamento para a satisfação de outro.

O conflito entre os direitos fundamentais, em geral, e dos contribuintes, em particular, exige uma releitura do critério da especialidade. Havendo a proteção específica de direitos, não há como se opor direitos genéricos. *Não é possível a superação de direitos dos contribuintes por recursos a direitos fundamentais gerais*, tais como: princípio da solidariedade, da função social dos tributos, do dever fundamental de pagar tributos ou de direitos do cidadão (direito fundamental à saúde, educação etc.).

A eficácia dos direitos fundamentais dos contribuintes é imediata e direta e a exigência de deveres e obrigações demanda complementação. Os deveres não possuem aplicabilidade imediata ou efeito direto. O texto constitucional determina que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer senão em virtude de lei (art. 5º, II). Assim, demonstra-se claramente que a carga eficacial dos direitos fundamentais é superior aos deveres gerais.

No caso do conflito entre direitos fundamentais do contribuinte e obrigações legais, será preciso analisar o problema pela ótica da validade e da eficácia. O conflito entre uma norma infraconstitucional criadora de obrigações e um princípio constitucional em favor do contribuinte deve ser decidido pelo recurso às normas de hierarquia.

Caso as duas normas permaneçam válidas, por ausência de inconstitucionalidade da obrigação legal, então será necessário o exame do *conflito eficacial*. As restrições de direitos devem ser expressamente autorizadas pelo sistema constitucional e pelo texto legal. A autorização expressa para o afastamento dos direitos não os exclui do sistema, apenas retira a sua aplicabilidade no caso específico.

Ao lado dos critérios clássicos de solução de conflitos de validade devemos agregar o estudo dos conflitos de eficácia, dentre os quais sugerimos: *completude, abrangência* e *satisfação*.

O *critério de completude* determina que uma norma com aplicabilidade imediata possui prevalência sobre uma norma de aplicabilidade mediata. Uma norma com aplicabilidade mediata exige o exame de que todos os seus requisitos estão completos para que possa operar com eficácia plena. Um direito fundamental não precisa de nenhuma norma intermediária para que possa irradiar efeitos e, portanto, possui maior eficácia que um dever fundamental genérico.

O *critério da abrangência* determina que uma norma possui maior carga eficacial se ela determina com maior precisão os seus efeitos pretendidos. A restrição exige claramente a definição de sua abrangência, diferentemente dos direitos fundamentais que já nascem impondo o seu âmbito de proteção. Por último, o critério de satisfação determina que o conflito entre duas normas com igual nível de aplicabilidade e eficácia deverá ser resolvido pelo recurso ao grau de satisfação a ser atingido. O afastamento de uma norma deve ser proporcional ao ganho normativo pela satisfação de outra norma.

3.

Direitos fundamentais do contribuinte: limitações constitucionais ao poder de tributar

3.1 Princípios constitucionais tributários

Os princípios constitucionais tributários possuem as características gerais decorrentes dos demais princípios constitucionais, ou seja, *podem entrar em contradição ou conflito entre si*; *não têm pretensão de exclusividade*; *são complementares* e *exigem concretização mediante a aplicação de subprincípios*.

O sistema jurídico-tributário não é isolado, mas está integrado e coerentemente vinculado a todos os demais princípios constitucionais e se caracteriza igualmente como um *subsistema de princípios e regras tributárias.*

Dessa forma, o sistema constitucional tributário não pode ser entendido como exclusivamente um sistema de princípios, tampouco como um mero conjunto de regras jurídico-tributárias.

Cabe ressaltar, contudo, que algumas impropriedades técnicas devem ser evitadas. Chamar de princípios todas as normas jurídicas, de tal modo que todas as normas relevantes tornam-se princípios jurídicos é um erro terminológico, que pode conduzir a equívocos. Assim, por exemplo, o denominado princípio da anterioridade nonagesimal, que exige o prazo mínimo de 90 dias entre instituição e cobrança de tributos, tem essencialmente a natureza de uma regra e não de princípio. Nada afasta, entretanto, o fato de que suportando uma regra sempre existe um princípio e um valor, neste caso específico, o princípio da segurança jurídica e o valor defesa do Estado de Direito. A *interpretação deve ser precisa e técnica*.

Igualmente incorreto é nomear de norma jurídica um determinado artigo da Constituição ou da lei. Discorrer sobre a “a norma do art. 5º” é uma imprecisão. As normas são decorrência do esforço interpretativo do intérprete que *constrói* normas jurídicas a partir do sentido expresso em enunciados de diversos artigos. A *interpretação deve ser sistemática.*

3.1.1 Princípios e regras constitucionais: conteúdo, diferenciação, alcance e regime jurídico-tributário

Inexiste no texto constitucional uma hierarquia explícita entre os diversos princípios constitucionais tributários, de tal modo que todas as interpretações sobre

modos de hierarquizá-los são fruto da atividade teórica dos doutrinadores. O objetivo de construir classificações sobre os tipos de princípios e sua hierarquia é uma forma que a doutrina utiliza para reduzir o caos interpretativo e permitir uma coerência sistemática no caso recorrente de conflito entre regras, princípios e valores.

Entendemos que os princípios se estruturam hierarquicamente em três níveis: fundamentais, estruturantes e específicos. A distinção entre os níveis desses princípios decorre da sua eficácia vertical e horizontal.

A *eficácia vertical* determina que um princípio deve ser observado por aqueles de menor abrangência, em razão de sua superioridade formal ou material. A superioridade formal pode ser identificada pela localização normativa do dispositivo que o menciona. Assim, a previsão expressa de um princípio no texto constitucional aparentemente o eleva à estatura constitucional. Esse dado apenas não é suficiente para determinar a sua fundamentalidade. A sua observância não decorre apenas de sua posição normativa, mas igualmente do seu efeito de *integração*. É a capacidade de dar unidade conceitual ao sistema normativo.

A *eficácia horizontal* implica que normas de mesma estatura sejam aplicadas aos casos pertinentes. É a especialidade da matéria que conduz a aderência de um determinado caso a um princípio específico. Os princípios fundamentais possuem a *máxima eficácia vertical* e forte eficácia horizontal. Eles produzem a integridade de todo sistema, mantendo-o coerente e sistemático. Possuem igualmente a *máxima eficácia horizontal* porque se comunicam com todos os princípios de mesma estatura. O princípio da liberdade fiscal orienta o princípio da isonomia fiscal e vice-versa. Já os princípios específicos possuem *limitada* eficácia vertical e horizontal. Eles influenciam limitadamente as normas inferiores que lhe são adstritas, bem como possuem clara limitação de sentido aos casos a que se dirige. O princípio da efetivação da renda, no máximo, somente indiretamente influencia o princípio da progressividade do IPTU.

3.1.2 Princípios fundamentais

Os *princípios fundamentais* são aqueles que orientam a todo o *sistema constitucional*, inclusive ao sistema tributário, tais como: *justiça fiscal, segurança*

jurídica e *neutralidade fiscal*. Preferimos a denominação de princípios fundamentais a geralmente utilizada como *sobreprincípios*. A noção de *fundamentalidade* possui um sentido material, mais do que mera superioridade formal. Eles possuem um conteúdo constitucional que é parte do *conteúdo essencial* da Constituição.

A fundamentalidade de um princípio decorre de três elementos básicos: i) ampla abrangência de destinatários abrangidos; ii) elevado valor protegido; e iii) referência material para grande parte do sistema normativo.

Um princípio teria a caraterística da fundamentalidade quando gerasse referência material e normativa para o maior número de pessoas, normas ou situações. Não basta somente a abordagem moral do princípio, ou seja, com a relevância das postulações morais. Os princípios fundamentais influenciam diretamente a aplicação das normas constitucionais.

Não é necessário recorrer à filosofia do direito tributário para determinar os princípios constitucionais fundamentais. A identificação destes deve ser buscada na análise da força normativa do texto constitucional.

O critério de reconhecimento deve ser normativo. Afinal, quais são os valores normativos que indicam os fins a serem concretizados pela Constituição. Estes estão descritos no art. 3º da CF/88, que determina: "Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária".

A *liberdade* é o valor normativo fundante do texto constitucional. É a partir dela que todos os demais valores sociais se realizam. Não é por outra razão que o art. 5º enumera diversos direitos individuais decorrentes de um cidadão livre, tais como: liberdade de locomoção, de imprensa, de opinião, entre outros. Em seguida, são listadas as garantias desses direitos. Dentre os direitos fundamentais individuais encontramos o direito à propriedade privada e à liberdade negocial.

A liberdade individual não é absoluta e deve estar sujeita a limites. O primeiro desses limites está na responsabilidade individual. O dever de responsabilidade individual pode ser encontrado já no direito romano que estabelecia a máxima *nemine laedere* (*não causar dano a alguém*).

Outro limite pode ser encontrado na responsabilidade para com a sociedade. O indivíduo em sociedade possui deveres sociais decorrentes de sua condição de

cidadão. A *cidadania* é outro fundamento da República Federativa do Brasil (art. 1º, II). É a cidadania que inaugura as liberdades públicas, dentre as quais a mais importante é definir os rumos do Estado mediante voto (art. 14), participação partidária (art. 17), reunião (art. 5º, XVI); associação (art. 5º, XVIII); de petição (art. 5º, XXXIV); entre outros. Dentre os deveres fundamentais mais relevantes encontramos o *dever fundamental de pagar tributos.*

A *dignidade da pessoa humana* é um dos mais relevantes fundamentos constitucionais (art. 1º, III). A proteção de sua dignidade inicia com mecanismos de proteção contra a ação do Estado. Somente as restrições expressamente autorizadas em lei é que serão admitidas desde que não ofendam as cláusulas pétreas. Assim, por exemplo, a norma que viole catálogo de direitos fundamentais previsto no art. 150 da CF/88, denominado de *Estatuto de Proteção do Contribuinte*, será considerado inconstitucional. A dignidade da pessoa humana contém aquele núcleo essencial de proteção do indivíduo para ser considerado livre. Assim, a proteção da propriedade individual contra o confisco e contra a tributação do mínimo existencial estará no âmago da dignidade pessoal.

A proteção do indivíduo inicia com o reconhecimento de sua liberdade, mas não se encerra neste ponto. O texto constitucional indica como valor social a solidariedade (*sociedade solidária*). A busca da universalização da dignidade da pessoa humana é um dever social. Este será realizado pela promoção de políticas públicas que permitam o desenvolvimento das capacidades humanas, por meio da universalização da seguridade social (saúde, assistência social e previdência – art. 195) e educação (art. 205). A solidariedade não pode implicar um esvaziamento da dignidade individual ou da liberdade, sob pena de ofensa ao conteúdo essencial do texto constitucional.

O direito fundamental à dignidade individual e o dever de cooperação para a realização da dignidade social devem ser equilibrados. Assim, o valor de justiça é fundamental ao combinar com coerência a liberdade e a solidariedade. É no meio--termo que se encontrará a *justiça*.

A *segurança jurídica* é um dos princípios mais importantes no direito tributário, visto que garante a concretização do Estado submetido ao Direito, sendo a base para diversos subprincípios relevantes, tais como a *anterioridade*, a

irretroatividade, entre outros.

O *princípio da isonomia* busca realizar a justiça material da distribuição de encargos fiscais em uma sociedade democrática. É concretizado por meio do princípio da *capacidade contributiva*, da *essencialidade* e da *equivalência*. O *princípio da legalidade* é fundante do estado tributário contemporâneo. Não pode existir sem a participação dos responsáveis por suportar a carga tributária. Toda a distribuição de ônus tributários deve ter a participação dos envolvidos no seu pagamento.

3.1.3 Princípios estruturantes

São *princípios estruturantes* aqueles que orientam todo o sistema constitucional tributário: *capacidade contributiva*, *essencialidade*, *equivalência* e *estrita legalidade*. O *princípio da capacidade contributiva* é fundamental para a tributação sobre a renda e para a realização da justiça fiscal distributiva. Funda-se no raciocínio de quem tem mais deve pagar mais tributos e quem possui menos deve pagar menos tributos.

O *princípio da essencialidade* é estruturante da tributação sobre o consumo, no sentido de que os bens supérfluos devem ter uma carga tributária maior e os produtos essenciais devem ter um menor ônus tributário. Respeita-se indiretamente o princípio da capacidade contributiva e da isonomia. Teórica e indiretamente quem tem mais pagará mais tributos e quem possui menos pagará menos tributos. Nem sempre esta regra acaba se concretizando.

A *equivalência* é o princípio estruturante dos tributos que remuneram serviços direta ou indiretamente referidos a um indivíduo ou grupo social, tais como as taxas, as contribuições e os empréstimos compulsórios.

O *princípio da legalidade estrita* (reserva legal) possui um conteúdo e alcance mais rigoroso do que o princípio geral da legalidade. Estabelece que a tributação somente pode ser realizada nos limites da lei, enquanto o princípio geral da legalidade estabelece que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer somente em virtude de lei.

Os princípios específicos orientam *determinados tributos ou setores da tributação*, tais como: progressividade, generalidade e universalidade no caso do

imposto sobre a renda.

3.1.4 Princípios específicos

São os princípios específicos aqueles que orientam parte do *sistema constitucional tributário*, tais como: princípio da realização da renda do imposto sobre a renda; princípio do tratamento nacional, nos tributos sobre o comércio exterior, entre outros.

Os princípios específicos procuram o seu sentido material nos princípios fundamentais e estruturantes do sistema constitucional. O conflito entre um princípio específico e um princípio fundamental exige a aplicação do princípio com maior densidade material e superioridade formal. O conflito deve ser direto no caso concreto, se não o princípio de ordem concreta deve prevalecer perante um princípio mais abstrato.

Poderá ocorrer um conflito entre dois princípios previstos no texto constitucional. Nesse caso, deverá a interpretação conforme o texto constitucional ser capaz de distinguir a aplicação dos princípios, verificando o mais adequado ao caso concreto. A grande questão é determinar em que casos um princípio deve ser aplicado e outro afastado.

3.2 Princípio da segurança jurídica

O direito à segurança está previsto no art. 5º da CF/88: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes”.

E implica o dever do Estado em estar submetido ao Direito. Esta norma está prevista no art. 1º da CF/88 que constitui a República Federativa do Brasil em um Estado Democrático de Direito.

O STF consagrou o entendimento de que o princípio da segurança jurídica deriva do princípio do Estado de Direito. Assim, encontramos algumas decisões nesse sentido. Dentre as mais importantes o RE 566.621, de relatoria da Min. Ellen

Gracie, que se posicionou em seu voto:

> O princípio da segurança jurídica decorre implicitamente não só da sua concretização em direitos e garantias individuais expressamente contemplados no art. 5º da Constituição, como, entre vários outros, os incisos XXXV e XXXVI, mas também de outros dispositivos constitucionais e diretamente do sobreprincípio do Estado de Direito, estampado no art. 1º da Constituição, do qual se extraem, independentemente de norma expressa, garantias como a proteção da liberdade e contra a arbitrariedade, bem como de acesso ao Judiciário.

O raciocínio previsto na decisão do STF é correto. Não pode existir segurança jurídica se não existirem instituições públicas que garantam os direitos e garantias individuais. Apesar disso, ainda caberia questionar se o princípio da segurança jurídica é um princípio derivado do princípio do Estado de Direito ou se é um princípio autônomo.

O *conteúdo essencial* da segurança jurídica em um Estado de Polícia é claramente diverso no Estado de Direito. Naquele prevalece a noção de segurança do Estado. A segurança do cidadão cede espaço para a segurança da ordem institucional, seja qual for a denominação adotada (segurança nacional ou pública).

O princípio da segurança jurídica somente adquire sua plenitude sob o regime do Estado de Direito. Este pressupõe: i) proteção dos direitos e garantias individuais; ii) presença de instituições democráticas; iii) supremacia da Constituição e da lei; iv) estabilidade das relações jurídicas, por meio da proteção da coisa julgada, do ato jurídico perfeito e do direito adquirido; e v) do controle dos atos legislativos e administrativos por parte do Poder Judiciário independente.

O *princípio do Estado de Direito* se firmou no direito comparado como uma das maiores conquistas do constitucionalismo. Na Inglaterra, assumiu a expressão da *rule of law*; na França, surge do período revolucionário como *Estado de Legalidade* (*État légal*), nos Estados Unidos, propugna-se o Estado submetido à Constituição e na Alemanha como *Estado de Direito* (*Rechtsstaat*)[1].

---

[1] CANOTILHO, J. J. Gomes. *Estado de direito*. Lisboa: Gradiva, 1999.

A ideia de um Estado submetido ao Direito será objeto de interpretações distintas em cada um desses países. Características históricas e nacionais importarão em resultados semelhantes, porém não idênticos[2].

3.2.1. Evolução histórica

O princípio da segurança jurídica não aparece de modo explícito em todos os textos constitucionais, mas podemos afirmar que todas as Constituições nacionais adotaram o princípio em algum grau.

Originariamente, desde a Constituição Imperial de 1824, previa a proteção da segurança individual, ao prescrever que: "Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brazileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte".

Ele estará na Constituição de 1891 que previu igualmente o direito à segurança individual em seu art. 72, ao determinar que: "Art. 72. A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes".

A Constituição de 1934 previu o mesmo direito: "Art. 113. A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes".

A Constituição de 1937 assegurará igualmente o direito à segurança individual em seu art. 122. O núcleo valorativo desse texto constitucional, contudo, passará da segurança individual para a *segurança pública*. Determinava o art. 16 que: "Art. 16. Compete privativamente à União o poder de legislar sobre as seguintes matérias: [...] V – o bem-estar, a ordem, a tranquilidade e a segurança públicas, quando o exigir a necessidade de unia regulamentação uniforme". Essa passagem fica clara da leitura do Preâmbulo da Constituição, em que se afirma que o risco de "infiltração

---

[2] NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma teoria do estado de direito*. Lisboa: Almedina, 2006.

comunista" exigia medidas de proteção de segurança das instituições nacionais. Assim "Atendendo a que, sob as instituições anteriores, não dispunha, o Estado de meios normais de preservação e de defesa da paz, da segurança e do bem-estar do povo".

A Constituição de 1946 igualmente protegerá a segurança individual, como um dos direitos e garantias individuais. Assim: "Art. 141. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes".

A Constituição de 1967 modifica a redação tradicional da segurança, retirando o adjetivo "individual" e passa a proteger a "segurança". Assim "Art. 150. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no Pais a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes". Novamente, a ênfase valorativa passará a estar na segurança pública, denominada "segurança nacional". Determinava que: "Art. 89. Toda pessoa natural ou jurídica é responsável pela segurança nacional, nos limites definidos em lei".

A Constituição de 1988 retomará a tradição democrática do direito à segurança como um direito fundamental do cidadão. O texto constitucional não solucionará diretamente as diferentes dimensões da segurança jurídica. A tarefa de determinar o núcleo valorativo do princípio da segurança cabe à doutrina e à jurisprudência. Não se trata de um desiderato fácil, dado que o peso de uma dimensão pode reduzir a importância de outra. Assim, a segurança formal pode entrar em conflito com a exigência de uma segurança material. A segurança do indivíduo pode ingressar em choque com a segurança social ou do Estado.

O texto constitucional não apresenta a metodologia para a solução dessas concretas manifestações de incongruência, tarefa essa reservada à doutrina e aplicada pela jurisprudência. Diferentemente dos modelos anteriores, o texto de 1988 propõe um compromisso entre os princípios basilares do Estado de Direito (segurança formal e proteção da liberdade) e os princípios de um Estado Social (segurança material e promoção da igualdade).

A solução de conflitos normativos deve ocorrer pelo recurso às instituições de um Estado Democrático. O texto constitucional enuncia os seus valores inegociáveis, bloqueia a sua superação por meio de cláusulas pétreas e de certo modo os hierarquiza. Ele não resolve os conflitos, constitui as instituições que irão solucioná-los. Cabe ao Poder Legislativo atualizar o texto constitucional às mudanças de contexto social. O Executivo deve agir tornando efetiva a norma legal. Ao Judiciário aplicar as normas garantindo a exata consideração dos diferentes valores contrapostos.

O Estado Democrático de Direito reconhece que compete à participação social deliberar sobre a busca de seus fins, mas não abdica da afirmação dos direitos do indivíduo perante às decisões da maioria. O texto consagra o aprendizado que nem sempre as decisões da maioria estão corretas *per se*. Protege-se as minorias e o indivíduo contra a força argumentativa avassaladora do social, das massas, do povo e de tantas outras construções abstratas. A dignidade do indivíduo possuirá eficácia integrativa, devendo ser referência em qualquer solução de conflito normativo. O sacrifício individual e a exigência de restrições de direitos devem ser fortemente fundamentados. Não se trata de mero recurso retórico. Não basta um clamor social para derrogar o direito individual. A invocação deve possuir clareza, tanto em seus fundamentos quanto em seus efeitos.

A Constituição adota uma dupla estrutura de proteção de seus fins. De um lado, enuncia a estrutura dos direitos fundamentais, e de outro, estabelece o regime de competências e deveres jurídicos.

3.2.2 Conteúdo do princípio

O direito à segurança fundamenta o direito à segurança jurídica, em suas três facetas: *certeza*, *previsibilidade* e *estabilidade*.

O direito a ter *certeza* no conhecimento das obrigações legais é uma das principais garantias do cidadão. Tanto é assim que o erro de tipo afasta o dolo e a culpa no direito penal. Não há como imputar o dolo se o agente não tem consciência das características de seus atos.

A LC n. 95/98 apresenta algumas exigências para configurar a *certeza* dos dispositivos legais. Estes deverão ser redigidos com clareza, precisão e ordem lógica, conforme o art. 11. A clareza é obtida mediante o uso de determinadas técnicas legislativas, que incluem: a) o uso das palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando; b) de frases curtas e concisas; c) de orações na ordem direta, evitando preciosismo, neologismo e adjetivações dispensáveis; d) da uniformidade do tempo verbal em todo o texto das normas legais, dando preferência ao tempo presente ou ao futuro simples do presente; e) usar os recursos de pontuação de forma judiciosa, evitando os abusos de caráter estilístico.

A *precisão* pode ser alcançada: a) por meio da articulação da linguagem, técnica ou comum, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma; b) ao expressar a ideia, quando repetida no texto, por meio das mesmas palavras, evitando o emprego de sinonímia com propósito meramente estilístico; c) evitando-se o emprego de expressão ou palavra que confira duplo sentido ao texto; d) escolhendo termos que tenham o mesmo sentido e significado na maior parte do território nacional, evitando o uso de expressões locais ou regionais; e) usando apenas siglas consagradas pelo uso, observado o princípio de que a primeira referência no texto seja acompanhada de explicitação de seu significado; f) grafando por extenso quaisquer referências feitas, no texto, a números e percentuais; g) grafando por extenso quaisquer referências a números e percentuais, exceto data, número de lei e nos casos em que houver prejuízo para a compreensão do texto; h) indicando, expressamente o dispositivo objeto de remissão, em vez de usar as expressões "anterior", "seguinte" ou equivalentes.

A *ordem lógica* deve ser alcançada ao: a) reunir sob as categorias de agregação – subseção, seção, capítulo, título e livro – apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei; b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio; c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo e as exceções à regra por este estabelecida; d) promover as discriminações e enumerações por meio dos

incisos, alíneas e itens.

Por óbvio que a certeza jurídica não se esgota em técnicas legislativas de redação normativa. Trata-se de uma listagem meramente exemplificativa que não substitui os fundamentos da boa linguagem ou da lógica jurídica. A certeza jurídica exige ainda que as normas sejam coerentes e consistentes. A coerência exige que os dispositivos normativos sejam lidos com suporte recíproco. Estes possuem uma relação de interdependência, não devendo ser lidos isoladamente. A consistência exige que as normas não sejam contraditórias. As soluções devem buscar ao máximo a manutenção normativa. O que não afasta as aplicações dos critérios de solução de conflitos normativos, tais como os critérios hierárquico, cronológico e de especialidade.

O ora descrito não poderia ser mais desconforme com o sistema tributário. Este tem sido apresentado como complexo, caótico, impreciso, inseguro, dentre tantas adjetivações. Talvez em nenhum outro ramo do Direito exista tamanho descompasso pragmático. De um lado, a profunda exigência de segurança normativa e, de outro, a dura realidade do império da insegurança.

A *certeza jurídica* se dirige igualmente às decisões judiciais e aos atos da administração pública. Tanto um quanto o outro devem ser devidamente motivados.

O *direito a decisões fundamentadas* possui previsão constitucional no art. 93, IX, do texto constitucional e nos arts. 165 e 458 do revogado CPC/73. O novo CPC, em vigor, é muito mais rigoroso no controle da motivação das decisões judiciais, ao exigir no seu art. 489 que não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: i) se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida; ii) empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso; iii) invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão; iv) não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador; v) se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos; e vi) deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso

em julgamento ou a superação do entendimento.

A exigência de *previsibilidade* está consagrada no *princípio de vedação de surpresa do contribuinte.* Este princípio estabelece que o encargo de pagar tributos não pode ser agravado por exigências inesperadas. O contribuinte tem o direito de se programar para cumprir as obrigações legais. O princípio da anterioridade é uma decorrência imediata da exigência de não surpresa.

O Estado deve planejar suas ações, especialmente na ordem econômica. A atuação planejada é imperativo constitucional e obrigação legal. Determina o art. 174 que: "Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado". Em que outra área incidem mais os efeitos da tributação do que na ordem econômica? A exigência de previsibilidade pode ser deduzida do princípio da segurança jurídica, mas igualmente construída a partir de enunciados constitucionais de onde se infere que o planejamento é imperativo.

A segurança jurídica exige a proteção da *estabilidade* das relações jurídicas. É um dos direitos e garantias fundamentais o respeito ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada, conforme o art. 5º, XXXVI, da CF/88.

A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro em seu art. 6º determina que: "A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitando o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada". O § 1º desse mesmo artigo dispõe que: "reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou".

O direito à estabilidade das relações jurídicas impede também a edição de normas retroativas. Fere o direito dos contribuintes exigir uma conduta diversa daquela anteriormente obrigatória ou permitida ao contribuinte. Se o contribuinte não se encontrava obrigado a realizar determinada conduta, não é lícito que o Estado modifique posteriormente, criando obrigações retroativas.

A força normativa do princípio da segurança jurídica está justamente em impedir que o contribuinte seja tomado de surpresa. O núcleo valorativo dessa conclusão decorre da proteção constitucional à liberdade. Dentre as diversas dimensões da liberdade há uma que se sobressalta no texto constitucional: a ideia

de liberdade como autonomia. A ordem constitucional deve servir como proteção à realização da autonomia privada. Autonomia significa a capacidade de tomar escolhas livres perante um dado estado de coisas. A retroatividade das obrigações legais fulmina a autonomia, a falseia e a atraiçoa. Como pode escolher o indivíduo sobre variáveis que desconhece? Proteger a segurança jurídica é proteger a integridade da autonomia individual.

3.2.3 Alcance do princípio

O alcance de um princípio determina os casos em que este produzirá eficácia. Deduz-se que o princípio da segurança jurídica possui clara fundamentalidade em nosso sistema. Ele impõe a sua eficácia a todo o ordenamento jurídico. Outro problema normativo é sobre quais efeitos ele produzirá. A sua eficácia é essencialmente negativa. Ela impede e bloqueia toda a mudança normativa que ofenda os direitos fundamentais. A dinâmica constitucional é assegurada pelas normas de reforma, contudo a mudança de obrigações deve obedecer aos requisitos de clareza, previsibilidade e estabilidade.

3.2.4 Destinatários do princípio

São destinatários do princípio da segurança todos os poderes e funções do Estado. Devem respeitá-lo os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. Os poderes públicos devem obediência ao núcleo essencial do Estado de Direito: à submissão a normas claras, previsíveis e estáveis.

3.2.5 Princípio da segurança jurídica e os outros princípios tributários

O princípio da segurança jurídica se relaciona com outros princípios constitucionais, gerando relações de unidade, mas também de conflito normativo. Tome-se, por exemplo, a exigência de segurança jurídica perante casos de aplicação isonômica da norma. Digamos que em determinado caso estabeleceu-se o exercício de certa situação jurídica que ofende ao princípio da igualdade. Qual das duas

normas deve prevalecer: igualdade material ou certeza do Direito?

As regras de coerência normativa é que devem orientar a metodologia de solução do conflito. Não se trata de um caso de inconsistência. O princípio da segurança não entra em contradição com a proteção da igualdade. Ambos possuem suporte normativo recíproco. Igualmente, ele não entra em choque com o princípio da solidariedade ou da justiça material. A segurança pode ser entendida igualmente como segurança material ("Art. 3º [...] III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais"). Isso não impede que se atribuam distinções sobre o alcance, a força e a eficácia de cada um dos princípios.

O princípio da segurança possui um grau de generalidade maior que a solidariedade e, portanto, possui um alcance mais amplo. Princípios com maior alcance devem ser respeitados em maior número de casos, salvo se no caso específico houver norma clara exigindo a aplicação de outra sistemática. Nos impostos com natureza extrafiscal (IPI, II, IE e IOF), admite-se a exceção ao princípio da legalidade e da anterioridade. Em casos gerais, possui maior peso normativo a norma com maior grau de generalidade.

A diferença eficacial também importa na solução de conflitos normativos. O princípio da segurança jurídica possui essencialmente a eficácia negativa, impedindo a ação do Estado em determinados casos, obstando a surpresa, a falta de clareza e a supressão de situações jurídicas estabelecidas. Princípios com eficácia positiva, que exijam a ação promocional do Estado, somente podem começar a produzir efeitos *desde que* respeitem princípios de eficácia limitadora ou bloqueadora à ação estatal. O Estado pode agir para promover, desde que não realize atividades proibidas ou vedadas. Salvo contrário, o uso de princípios promocionais serviria como uma forma de sobrepujar as bases do ordenamento jurídico. Nesse caso, os princípios com eficácia positiva, ou seja, promocionais, devem ser aplicados coerentemente com a aplicação dos princípios com eficácia positiva, ou seja, protetivos. O princípio da expansão da justiça social não pode suprimir os direitos e garantias individuais em prol de um princípio subjetivamente mais nobre.

A diferença de força normativa será igualmente relevante. Quanto mais enunciados de suporte possuir o princípio, quanto mais normas diretamente deduzidas, maior será a sua força normativa. Um princípio genérico que não tenha

as suas dimensões explicitadas pelo texto constitucional possui menor força normativa. Tomemos novamente, por exemplo, o princípio da segurança jurídica e da solidariedade social. O primeiro encontra-se desdobrado em diversos princípios derivados, regras, enunciados e dispositivos constitucionais. O segundo apresenta apenas uma indicação geral no texto e pode ser inferido em alguns dispositivos sem eficácia direta. Assim, havendo um princípio que apresenta meios de produção de eficácia direta e outro exigindo ainda o preenchimento de sentido, prevalecerá aquele que a Constituição dotou de maior aplicabilidade direta perante o outro de menor força normativa.

3.2.6 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade possui conteúdo e eficácia de regra geral para instituição ou majoração de tributos. Sua inobservância acarreta a inconstitucionalidade ou ilegalidade do ato normativo (decreto, portaria etc.). Diversos casos têm sido solucionados pela jurisprudência, clareando o sentido e o alcance deste dispositivo.

3.2.6.1 Origem e evolução histórica

A origem do princípio da legalidade tem sido identificada com a edição da *Magna Carta Libertarum* de 1215, como resposta aos novos tributos criados e cobrados *pelo Rei João Sem-Terra* para financiar as suas campanhas em França. Nessa Carta, foi estabelecido o princípio de que não pode existir tributação sem representação (*no taxation without representation*).

A evolução do princípio da legalidade observa um encadeamento histórico progressivo. Inicialmente, há a passagem de um contexto de caos legislativo ou tributação casuística, tributos específicos e ausência de lei tributária, para a afirmação do princípio da legalidade. Posteriormente, há afirmação da codificação do direito tributário e, finalmente, a afirmação da constitucionalização do direito tributário.

Atualmente, ocorre um complexo movimento em que se somam casos de descodificação e novamente de recodificação. Assim, como exemplo podemos citar no caso do Direito brasileiro que inicialmente não existiam regras tributárias claras no período colonial e os tributos eram cobrados ao bel-prazer do governante da época. A exigência de alguma sistematicidade e controle do poder iniciará com a Constituição de 1891. Haverá, a partir de então, a exigência de lei para a instituição de novos tributos.

Somente em 1966 é que o direito tributário nacional será dotado de uma codificação (CTN) que centralizará o sistema tributário e somente em 1988 é que a Constituição assumirá claramente o sentido de centro do sistema constitucional tributário. Tal sistema será, contudo, afetado por movimentos de desconstitucionalização e descodificação com a proliferação de normas especiais.

Se pudéssemos destacar as fases mais marcantes da evolução do direito tributário nacional poderíamos listar as seguintes: *casuística*, *legalização*, *codificação* e *constitucionalização*.

Inicialmente, o sistema tributário era marcado por um caos legislativo. Em sua origem, as normas tributárias dependiam exclusivamente da vontade do soberano, não existia nenhum tipo de controle judicial ou normativo. O soberano, um príncipe, um rei ou um imperador, estabelecia tributos ao povo sem nenhum cuidado jurídico. A sua única preocupação era evitar uma eventual rebelião ou revolta, que o defenestraria do poder e ungiria um novo soberano que cobraria os seus tributos. A finalidade da tributação permanecia a mesma: enriquecer o soberano. Os interesses dos governados não possuíam nenhuma relevância. A palavra mais apropriada para designar os governados era súdito, derivada do latim subditus, decorrente da composição de sub significando abaixo, mais ditus designando situado, ou seja, *situado abaixo*.

O movimento de *legalização* do direito tributário surge do princípio de que a tributação deve ser fruto da vontade geral dos cidadãos livres. Quem paga os tributos deve ser livre para escolher os seus próprios encargos. Os homens livres devem ser governados por um governo representativo. Essa concepção revolucionária derrubou monarquias e varreu a velha ordem europeia.

A concepção de que os tributos devem ser instituídos por lei significa a concretização mais acabada de um Estado de Direito (*État du Droit*). É o primado da segurança jurídica, da certeza e da dignidade do Direito perante o poder. No Brasil, as primeiras leis tributárias representaram um avanço fundamental no esclarecimento das obrigações tributárias do contribuinte. A existência da lei tributária clara não impediu a proliferação de normas administrativas, que violavam diretamente o texto normativo. O efeito produzido, muitas vezes, era exatamente inverso ao proposto na legislação.

A fase de *codificação* implica o estabelecimento do Código Tributário Nacional como o centro do sistema jurídico-tributário. É um momento revolucionário. Seu resultado foi a elevação normativa a um novo patamar de desenvolvimento. Há um incremento radical de sistematicidade implicando uma maior coerência entre todos os conceitos e institutos tributários (fato gerador, obrigação tributária, lançamento e crédito tributário).

A fase de *constitucionalização* implica a elevação das regras e princípios tributários à estatura constitucional e é o ápice do fenômeno de evolução normativa, de densificação das garantias do cidadão, de aumento de coerência sistemática e de aumento de preocupação com os direitos fundamentais do contribuinte. O fenômeno de constitucionalização do direito tributário atingiu seu ponto máximo com a edição da Constituição Federal de 1988.

Atualmente, assiste-se a um movimento retrógrado de *flexibilização* das normas tributárias. Após um movimento histórico continuado de defesa da legalidade, da codificação e da constitucionalização, há um movimento questionável, polêmico e criticável de flexibilização dos direitos fundamentais do contribuinte, de desconstitucionalização e de desregulamentação.

3.2.6.2 Conteúdo, características e alcance

O *princípio da legalidade* possui como conteúdo a exigência de que a instituição de tributos somente pode ser realizada por meio de lei. Esta é uma exigência constitucional prevista no art. 5º, II, da CF/88 que determina que: "II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de

lei".

São características do princípio da legalidade:

> i) *conteúdo democrático*, ou seja, o valor consagrado de que a legalidade representa a vontade da maioria social, decidida por seus representantes legais;
> ii) *sentido concretizador do texto constitucional*. As normas infraconstitucionais têm por função concretizar as regras e os princípios constitucionais. As leis devem ser portadoras dos princípios, dos valores e do sentido do texto constitucional;
> iii) *conteúdo garantista* no sentido de que a norma legal representa a proteção dos direitos e garantias do contribuinte. O conteúdo essencial do texto constitucional é de defesa geral de contribuinte;
> iv) *conteúdo republicano*, dado que a legislação deve proteger a coisa pública. A lei representa a forma de repartição igualitária de encargos (tributos) e de distribuição de bens e serviços (destinação dos tributos vinculados);
> v) *conteúdo federativo*, pois a norma tributária demarca a competência de cada esfera federativa e determina de modo rígido o poder de tributar em relação a cada ente federado. Teremos, de um lado, as normas federais, estaduais e municipais e, de outro, as normas nacionais dirigidas a todos os entes federados.

O princípio da legalidade no Direito brasileiro se apresenta ou sob a forma de um princípio ou de uma regra. A *regra de legalidade* é uma norma de conduta determinada: respeito à produção normativa por via legal. Esse é o caso da regra contida no art. 150, II, da CF/88 que determina que: "II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". A regra da legalidade densifica o princípio da legalidade de modo absoluto e inafastável. O seu descumprimento implicará inconstitucionalidade formal.

O princípio da legalidade surge como um dever geral para que todas as formas impositivas sobre o contribuinte sejam estabelecidas por meio de lei, ou seja, respeitando a ideia de representação democrática. Os ônus gerais somente podem ser estabelecidos pela vontade geral. Esse princípio está subjacente ao estabelecido no art. 150, I, da CF/88, que impõe uma vedação absoluta a que qualquer instituição ou majoração de tributo, salvo mediante lei.

A *regra de legalidade* terá a eficácia de regras jurídica com todas as implicações que disso decorre. Em nosso entender, essa regra *não irá entrar em*

contradição ou conflito direto com outros princípios. Se uma regra entrar em conflito com o princípio, em verdade, teremos um conflito subjacente entre dois princípios. De um lado, o princípio implícito na regra e, do outro, princípio em conflito. O texto constitucional entendeu de modo claro que o princípio da legalidade é uma das garantias fundamentais do contribuinte e, portanto, se houver um conflito com outro princípio, por exemplo, da *isonomia tributária*, haverá uma ponderação entre dois princípios de igual estatura (*isonomia* versus *legalidade*) e não entre um princípio e uma regra. A regra da legalidade não pode ser simplesmente afastada por outras regras sem que ocorra uma ofensa ao sistema constitucional tributário.

A regra de legalidade *possui uma presunção de exclusividade*, ou seja, em um conflito normativo, presume-se que a legalidade deva prevalecer, afastando a norma aparentemente em conflito. Pressupõe-se que o constituinte já ponderou e decidiu que dada a possibilidade de antinomia normativa deve-se respeitar a exigência de lei para instituição ou majoração de tributos. Primordialmente, deve-se respeitar a regra da legalidade e afastar o princípio conflitante. Trata-se de uma forma de *concretização da segurança jurídica e do Estado de Direito.*

3.2.6.3 Conteúdo específico: regra de instituição e majoração de tributos

A *regra da legalidade* contida no dispositivo do art. 150, I, da CF/88 tem por conteúdo específico vedar a instituição ou a majoração de tributos sem lei que estabeleça.

Diversos casos têm entrado em conflito com o conteúdo e o alcance da regra da legalidade, dentre os quais podemos sucintamente analisar os listados abaixo.

a) Delegação legislativa e o princípio da legalidade

Decidiu o STF que não é possível a instituição de tributo sem a presença de lei, impossibilitando-se que a própria lei venha a delegar esta função para o Executivo, mediante decreto. Nesse sentido:

> Já ao tempo da Emenda Constitucional n. 1/69, julgando a Representação n. 1.094-SP, o Plenário do Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que "as custas e os emolumentos judiciais ou extrajudiciais", por não serem preços públicos, "mas, sim, taxas, não podem ter seus valores fixados por decreto, sujeitos que estão ao princípio constitucional da legalidade (parágrafo 29 do art. 153 da Emenda Constitucional n. 1/69), garantia essa que não pode ser ladeada mediante delegação legislativa" (RTJ 141/430, julgamento ocorrido a 8-8-84). Orientação que reiterou, a 20-4-90, no julgamento do RE n. 116.208-MG...[3].

No entender do STF, o contrário configuraria uma ofensa indireta à regra da legalidade.

b) Necessidade da presença de todos os elementos necessários para fazer nascer uma obrigação tributária válida

Compete à lei ordinária, conforme o art. 97 do CTN, em seus incisos III e IV, proceder a definição completa da norma tributária, indicando o fato gerador da obrigação tributária principal, o sujeito passivo, a fixação da alíquota e da sua base de cálculo. Deve-se enunciar a norma tributária em sua estrutura completa. A lei deve estabelecer a norma jurídica com todos os seus aspectos: material (hipótese de incidência), temporal (momento de incidência), territorial (local de incidência), pessoal (sujeitos da relação tributária) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Nesse sentido, veja-se o julgamento do STF sobre o SAT (Seguro de Acidente de Trabalho):

> As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, CF, art. 5º, II, e da legalidade tributária, CF, art. 150, I[4].

---

[3] ADI 1.444, Rel. Min. Sydney Sanches, julgamento em 12-2-2003, *DJ* de 11-4-2003.

[4] RE 343.446, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 20-3-2003, *DJ* de 4-4-2003. No mesmo sentido: RE 567.544-AgR, Rel. Min. Carlos Britto, julgamento em 28-10-2008, 1ª Turma, *DJE* de 27-2-2009.

Se a norma não estiver completa, ela não pode realizar plenamente o fenômeno da incidência e não poderá gerar a cobrança válida de tributos.

c) Criação de obrigações acessórias por norma infralegal

O STF entendeu no julgamento do caso sobre o d*esembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior* que existia *legitimidade da instituição de obrigações acessórias por meio de decreto* (RE 182.971). Nesse caso, a norma infralegal exigiu a a*ntecipação da data de recolhimento*, sem a previsão legal. O Rel. Min. Ilmar Galvão, em julgamento em 5-8-1997, votou no sentido de que era constitucional a alteração da data do vencimento das obrigações tributárias por meio de decreto, sem infringência do princípio constitucional da legalidade estrita. Em seu voto, defendeu que a reserva legal é tão somente para a instituição e a majoração de obrigações principais, ou seja, tributos (art. 150, I, da CF) e, neste caso, existia a alteração de obrigações acessórias.

d) Fixação da pauta de valores do IPTU

Entendeu o STF que a fixação ou atualização de valores venais presumidos do IPTU por meio de decreto municipal viola o texto constitucional ou o CTN. Somente a lei pode fixar os valores estabelecidos em tabelas de preços de construção e plantas genéricas de valores imobiliários.

No julgamento do caso de atualização da planta de valores do IPTU pela Prefeitura Municipal de Maceió (RE 114.078, Rel. Min. Moreira Alves, julgamento em 23-3-1988, *DJ* de 1º-7-1988), entendeu o STF que a mera atualização dos valores por meio de *correção monetária*, por meio da simples aplicação nominal do efeito inflacionário sobre a perda de valor da moeda, para efeito de base de cálculo do IPTU não fere o texto constitucional. A mera atualização monetária é caso diverso da *atualização econômica do valor do imóvel*, em que há acréscimo de valor em função das características reais do imóvel, tais como: melhorias urbanas, benfeitorias no imóvel, benefícios e incentivos decorrentes de zoneamento e na legislação.

3.2.6.4 Exceções à regra da legalidade: extrafiscalidade, obrigações acessórias ou base de cálculo de determinados tributos

São exceções constitucionalmente autorizadas ao princípio da legalidade: *a extrafiscalidade, a criação de obrigações acessórias, a alteração da base de cálculo de alguns tributos e a alteração de alíquotas com limites estabelecidos em lei, por órgão administrativo*.

A *extrafiscalidade* está prevista no texto constitucional, que autoriza o uso de decretos com o sentido de facilitar o uso de instrumentos de regulação de determinadas políticas públicas, tais como política industrial (IPI); financeira (IOF); importação (II) e exportação (IE).

O STF tem entendido que é possível a criação de *obrigações acessórias* por meio de decretos. Esta leitura do art. 150, I, da CF entende que se exige lei unicamente para a instituição ou majoração de tributos, nada dispondo, contudo, para as obrigações acessórias (local de pagamento, modo de pagamento ou entrega de declarações fiscais). A proliferação de obrigações acessórias em nosso sistema decorre diretamente desse permissivo. Nosso sistema carece de normas claras sobre a criação de deveres formais, dificultando em muito a transparência do sistema.

Alguns tributos podem ter a sua *base de cálculo modificada por decretos*. Esse é o caso de alguns impostos que possuem uma base de cálculo muito massificada, comportando milhares de mensurações econômicas. Assim, a exigência de aprovação legislativa para a sua cobrança se caracterizaria em uma ofensa ao *princípio da praticabilidade*. Tem se entendido que em alguns casos específicos que não ofende o princípio democrático a exigência de alterações legais da base de cálculo de alguns tributos (IPVA e IPTU). Essas exceções estão previstas no próprio texto constitucional, que determina em seu art. 150, § 1º, que: “A vedação do inciso III, *b*, não se aplica [...] nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I”, conforme redação dada pela Emenda Constitucional n. 42/2003.

Outro caso específico é o da *alteração de alíquotas com limites estabelecidos em lei, por órgão administrativo*. Decidiu o STF que a alteração de alíquotas do Imposto de Exportação pela Câmara de Comércio Exterior (Camex) não configura

inconstitucionalidade. Trata-se de mera faculdade discricionária cujos limites encontram-se estabelecidos em lei. Decidiu-se que o texto constitucional autoriza uma norma infraconstitucional atribuir a órgão do Poder Executivo da União a faculdade de estabelecer as alíquotas do Imposto de Exportação. Especialmente por não se tratar de competência que seja privativa do Presidente da República[5].

3.2.6.5 Exigência de lei complementar para a edição de determinadas leis ordinárias

Diversos questionamentos têm sido realizados sobre a imperiosa *necessidade de lei complementar* para o estabelecimento de legislação ordinária sobre a instituição de determinadas regras gerais sobre determinado tributo.

Particularmente, pode ser citada a discussão sobre a constitucionalidade da lei que instituiu a contribuição social destinada ao custeio do Seguro de Acidente do Trabalho (SAT). Questionava-se no caso se o tratamento dispensado à referida contribuição social (SAT) não exigia a edição de lei complementar prévia (CF, art. 154, I). Entendeu o STF que não, visto que não se tratava da hipótese inscrita no art. 195, § 4º, da CF/88. Neste julgamento, decidiu o STF que resultava "legítima a disciplinação normativa dessa exação tributária mediante legislação de caráter meramente ordinário [...]"[6].

3.2.6.6 Princípio da irretroatividade

O *princípio da irretroatividade* impõe a vedação à incidência de tributos a fatos geradores anteriores ao início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, conforme o art. 150, III, *a*, da CF/88. A proteção contra a cobrança de possíveis fatos geradores pretéritos é um dos direitos fundamentais do contribuinte mais relevantes. Trata-se de um pilar de preservação da segurança dos direitos e da propriedade do cidadão. Determina o texto constitucional que:

---

[5] RE 570.680/RS.

[6] RE 376.183-AgR. No mesmo sentido: AI 700.262-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 17-3-2009, 1ª Turma, *DJE* de 17-4-2009; AI 592.269, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 8-8-2006, *DJ* de 8-9-2006.

> *Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*
>
> *[...]*
>
> *III – cobrar tributos:*
>
> *a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.*

Haveria uma ofensa aos direitos fundamentais do contribuinte caso se permitisse a retroatividade da tributação aos fatos jurídicos pretéritos. Afinal, não existiria qualquer segurança sobre o seu regime geral de proteção da propriedade em um regime que admitisse a retroação tributária.

A insegurança jurídica é o primeiro passo para o arbítrio. A incerteza sobre as regras jurídicas é um dos alicerces do poder opressor. A proibição da retroatividade tributária é a vitória da luta histórica contra o poder ilimitado dos soberanos e dela surgem as bases de um Estado subordinado ao Direito.

A *interpretação benigna* é exceção ao princípio da irretroatividade[7]. Esta é expressamente disposta no art. 106 do CTN, que determina que a lei se aplica a ato ou fato pretérito i) em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; ii) tratando-se de ato não definitivamente julgado quando a lei deixa de defini-lo como infração, quando deixa de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado falta de pagamento de tributo ou quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O STF tem admitido um caso de *retroatividade imprópria* para o Imposto sobre a Renda na Súmula 584, que determina que: "ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração".

Para o STF, o imposto sobre a renda seria uma espécie de tributo com incidência complexiva, de tal modo que seria possível uma lei posterior regular fato

[7] Para mais comentários sobre a retroatividade benigna, veja-se o tópico específico sobre o tema, veja-se o tópico específico sobre o tema, no capítulo 9.

gerador que já se formou anteriormente. A designação "incidência complexiva" tem sido questionada pela doutrina como um neologismo decorrente de uma transposição linguística mal realizada. A expressão seria uma corruptela da importação da palavra italiana *complessivo*, que não possui tradução exata no português. Seria um modo de incidência distinto dos casos em que há incidência instantânea ou continuada.

Na *incidência complexiva*, a norma incidiria de modo "complexo", ou seja, sem um momento específico de incidência. Haveria a incorporação momentos distintos e diferenciados na formação da base de cálculo do tributo.

Em nosso entender, trata-se de um entendimento absolutamente incompreensível em nosso sistema, mas que infelizmente se consagrou por meio da Súmula 584 do STF. A leitura sistemática impõe a compreensão que a aparente retroatividade seria somente das obrigações acessórias relativas à declaração, fiscalização e determinação do modo do cumprimento da obrigação tributária. Não haveria retroatividade de norma para modificar ou criar novas obrigações tributárias.

3.2.7 Princípio da anterioridade

O princípio da anterioridade está previsto no art. 150, III, *b*, da CF que determina que:

> *Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*
> *[...]*
> *III – cobrar tributos*
> *[...]*
> *b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.*

A *finalidade* deste dispositivo é garantir a proteção da confiança do contribuinte, bem como assegurar a eficaz concretização do princípio da segurança jurídica. Se fosse possível a mudança dos tributos no mesmo exercício financeiro, haveria uma ofensa ao princípio da segurança jurídica em matéria tributária.

O *sentido* desta norma está proibir a cobrança de tributos no mesmo exercício no qual eles foram instituídos. Pouco importa se esta instituição ocorreu no dia 2 de janeiro ou em 29 de dezembro, a regra é bastante clara: *a cobrança somente poderá ocorrer no exercício seguinte ao da publicação da lei que os instituiu ou aumentou*.

Este dispositivo possuía natureza de regra. Trata-se da regra da anterioridade. Essa conclusão surge da análise das características desta norma.

A *regra de anterioridade* terá a eficácia de regra jurídica com todas as implicações que disso sucede. *Não entrará em contradição ou conflito direto com outros princípios*. Se uma regra entrar em conflito com outro princípio veremos, em verdade, um conflito entre dois princípios. De um lado, o princípio implícito na regra e, de outro, princípio em conflito.

O texto constitucional entendeu que a regra da anterioridade é uma das garantias fundamentais do contribuinte e, portanto, se houver um conflito com outro princípio, ela não poderá ser simplesmente afastada por outras regras sem que ocorra uma ofensa ao sistema constitucional tributário.

A regra de anterioridade *possui uma presunção de exclusividade*, ou seja, em um conflito normativo, presume-se que a proteção da anterioridade deva prevalecer, afastando a norma aparentemente em conflito. Pressupõe-se que o constituinte já ponderou e decidiu que dada a possibilidade de antinomia normativa deve-se respeitar o período mínimo de suspensão da eficácia da norma relativa à cobrança de tributos. Novamente, deve-se respeitar a regra da anterioridade e afastar o princípio conflitante. Trata-se de uma forma de *concretização da segurança jurídica e do Estado de Direito.*

3.2.7.1 Eficácia temporal

A regra da anterioridade é uma forma de concretização do princípio da segurança jurídica, tal qual o princípio da legalidade. A diferença entre as duas regras está no fato de que a anterioridade trata do momento (*temporalidade*) em que os tributos podem ser cobrados, enquanto a legalidade versa sobre o modo legítimo para a instituição e aumento de tributos.

As duas regras são formas de concretização do direito fundamental do contribuinte à segurança jurídica, visto que ambas limitam o poder de tributar de tal

modo que o contribuinte seja protegido da instituição de tributos sem prévio aviso. Dessa forma, pretende o princípio proteger o contribuinte para que possa prever com razoável antecedência o teor, o modo e o montante das imposições que estará submetido, de tal modo que possa planejar a sua vida econômica e patrimonial conforme as exigências legais[8].

A proteção do contribuinte contra "tributos-surpresa" possui o efeito reflexo de garantir a *confiança* do contribuinte no sistema tributário e reforça a legitimidade geral do sistema de distribuição de encargos fiscais. Assim, se o contribuinte acompanhar a evolução e as justificações públicas para o aumento de tributos, presume-se que diminuirão as resistências à tributação. Por óbvio que somente este fator não é capaz de eliminar os questionamentos à tributação, especialmente quando as normas demonstram elevado grau de injustiça na distribuição de encargos fiscais ou quando o sistema político-social é altamente injusto.

A regra da anterioridade versa sobre a eficácia da lei tributária, ao condicionar o início da cobrança de um novo tributo ao início do próximo exercício fiscal. A lei tributária seria válida, vigente, porém a sua vigência estaria condicionada ao aguardo do início do próximo ano fiscal.

A regra da anterioridade faz parte do catálogo essencial do Estatuto do Contribuinte. Este entendimento ficou consagrado no julgamento sobre a inconstitucionalidade parcial da EC n. 3/93. Nesse caso, decidiu-se que anterioridade representa garantia individual do contribuinte, oriunda do poder constituinte originário e está protegida do poder de reforma da Constituição. Qualquer tentativa de suprimir este direito representará afronta ao texto constitucional e será declarada inconstitucional, mesmo que proposta por meio de emenda constitucional.

Assim decidiu o STF no julgamento da ADI 939-7, de relatoria do Min. Sydney Sanches, em 15-12-1993, que entendeu que

> o princípio da anterioridade da lei tributária, além de constituir limitação ao poder impositivo do Estado, representa um dos direitos fundamentais mais importantes

---

[8] Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*: Comentários à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 226.

> outorgados pela Carta da República ao universo dos contribuintes. [...]. As exceções a este princípio foram estabelecidas, portanto, pel
> o próprio poder constituinte originário, que não sofre, em função da própria natureza dessa magna prerrogativa estatal, as limitações materiais e tampouco as restrições jurídicas impostas ao poder reformador. Não posso ignorar, de qualquer modo, que o princípio da anterioridade das leis tributária reflete, em seus aspectos essências, uma das expressões fundamentais em que se apoiam os direitos básicos proclamados em favor dos contribuintes[9].

Esta decisão é emblemática por diversas razões, dentre as quais está a referência ao conteúdo do "Estatuto do Contribuinte". O julgado molda a noção de que o cidadão-contribuinte possui um conjunto de direitos fundamentais articulados entre si, que não podem ser afastados mesmo que parcialmente, sob pena de fragilização do conjunto de direitos. Sua violação implicaria uma incoerência sistemática. O Estatuto do Contribuinte funcionaria como limitação ao poder de tributar, ao impor freios ao exercício ilimitado da soberania fiscal.

Torna-se clara a existência de um catálogo de direitos fundamentais do contribuinte. Os direitos do contribuinte previstos no art. 150 da CF se inserem por força do art. 5º, § 2º, no *campo de abertura material* dos direitos fundamentais, ou seja, o art. 5º, § 2º, determina que o rol dos direitos fundamentais não é taxativo, podendo ser ampliado em conformidade com os princípios da República Federativa do Brasil ou dos tratados internacionais adotados. No presente caso, reconhece--se que os direitos do contribuinte têm a natureza clara de direitos fundamentais do contribuinte.

Os direitos e as garantias individuais possuem aplicabilidade imediata, por força do disposto no art. 5º, § 1º, da CF. Dessa forma, afasta-se a exigência de qualquer norma infraconstitucional para garantir eficácia ou regulamentação para a produção de eficácia da regra da anterioridade. Estes possuem *eficácia imediata*.

A proteção ao Estatuto do Contribuinte é uma *cláusula pétrea*. Não pode o constituinte derivado alterar ou suprimir estes direitos sem ofensa ao modelo constitucional brasileiro.

---

[9] STF, ADI 939-7.

Os direitos fundamentais do contribuinte estão protegidos contra flexibilizações ou relativizações. A sua natureza é de uma regra jurídica explícita. Não se admitem ponderações, balanceamentos ou colisão com outros direitos. Há uma verdadeira cláusula de barreira contra ponderações ou afastamento. Se houver a instituição de um tributo em um exercício fiscal a sua cobrança deve ser realizada somente no próximo exercício, salvo nas hipóteses constitucionalmente autorizadas.

3.2.8 Princípio da anualidade

A *anualidade* não se encontra mais em nosso ordenamento jurídico, tendo sido afastada pelo princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, *b* e *c*, da CF/88. Este princípio apresentou a seguinte evolução histórica: i) foi originalmente previsto no art. 141, § 34, 2ª parte, da Constituição Federal de 1946; ii) em 1965, foi suprimido pela Emenda Constitucional n. 18; iii) reapareceu na Constituição Federal de 1967 no art. 150, § 29, com a mesma redação prevista na CF de 1946; iv) foi suprimido do texto constitucional pela Emenda Constitucional n. 1 de 1969 (art. 153, § 29); e v) de 1969 até 1988 ficou uma situação de omissão.

O STF excluiu expressamente este princípio do ordenamento jurídico nacional por meio da Súmula 66, que determinou que: "é legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro"[10].

O princípio da anualidade tem por *conteúdo* o preceito de que nenhum tributo pode ser exigido sem que a lei instituidora ou majoradora tenha recebido antecipadamente autorização orçamentária. A lei para ser eficaz deve receber prévia autorização orçamentária. O princípio da anualidade, como se pode notar, possui um sentido mais rígido que o princípio da anterioridade, por implicar maiores limitações ao poder de tributar.

O princípio da anualidade remanesce em nosso sistema jurídico, contudo, restrito ao *direito financeiro*. Não se exige mais a sua aplicação à majoração ou

---

[10] Cf. MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. *Direito tributário, estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 100.

instituição de novos tributos[11]. Cabe ressaltar que o § 2º do art. 165 da CF/88 determina que todas as receitas tributárias devem ter prévia previsão orçamentária. Assim dispõe o texto constitucional:

> *Art. 165. [...]*
> 2 *§º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.*

A lei orçamentária será anual, prevendo as receitas e as despesas de cada exercício. Disporá sobre as alterações da legislação tributária, mas sem condicionar a eficácia da cobrança dos novos tributos. A eficácia temporal da cobrança dos tributos decorre diretamente do texto constitucional.

3.2.8.1 Alcance da anterioridade

O *alcance* do princípio da anterioridade refere-se ao âmbito de sua aplicação, ou seja, quais casos em que este se aplica. O texto constitucional trata diretamente das situações de majoração ou criação de impostos, contudo, alguns casos exigem explicitação, tais como: a criação de obrigações acessórias, a alteração da base de cálculo de tributos, a redução ou restabelecimento de alíquotas, entre outras.

O princípio da anterioridade se dirige aos casos de instituição e majoração de tributos e, assim, as *obrigações acessórias* não estão obrigadas a obedecer a este princípio, entrando em vigor na data de sua publicação. Este entendimento está consolidado em relação ao prazo de pagamento de tributos, por meio da Súmula 669 do STF, que determina que: "norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade".

A *alteração da base de cálculo* pode significar tanto um caso de mudança de determinado tributo como um caso de aumento indireto de tributos e, dessa forma,

---

[11] ADC 1-1/DF.

devem obedecer ao princípio da anterioridade.

O aumento de alíquotas de tributos está expressamente previsto como um caso de aplicação do princípio, mas e se ocorrer a redução de alíquotas? Deve a redução aguardar até o início do próximo exercício para iniciar a sua produção de efeitos? A redução de tributos por significar um caso de redução de recursos orçamentários para o Estado deve obedecer a anterioridade? Entendemos que não. A limitação do art. 150 é um caso de limitação ao poder de tributar que visa proteger principalmente o contribuinte e não os aspectos financeiros referentes aos gastos públicos. Caberá à Lei de Responsabilidade Fiscal estabelecer os limites para a redução de tributos, impondo a exigência de limites e medidas compensatórias à eliminação de receitas. Esta determinará a necessária correção mediante medidas fiscais e financeiras.

As *reduções e restabelecimento de alíquotas* foram tratados expressamente por meio de duas emendas constitucionais. A primeira versou sobre as reduções de alíquotas de ICMS incidente sobre combustíveis e lubrificantes [12], que sejam restabelecidas por Convênio de ICMS firmado pelos Estados e Distrito Federal e quando houvesse o seu posterior restabelecimento. Nesse caso, a EC n. 33/2001 entendeu que não se aplicaria o princípio da anterioridade, nos termos do art. 155, § 4º, *c*. O texto alterado determinou que:

> *Art. 155. [...]*
>
> 4 §º – *Na hipótese do inciso XII, h, observa-se-á o seguinte*:
>
> *[...]*
>
> *IV – as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g. observando-se o seguinte:*
>
> *[...]*
>
> *c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b.*

[12] Ver a Lei Complementar 192/22 que alterou o regime do imposto nessa mercadoria, em seu artigo art. 3º, inc. V: "*as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos da alínea g do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, observado o seguinte: a) serão uniformes em todo o território nacional e poderão ser diferenciadas por produto; b) serão específicas (ad rem), por unidade de medida adotada, nos termos do § 4º do art. 155 da Constituição Federal; e c) poderão ser reduzidas e restabelecidas no mesmo exercício financeiro, observado o disposto na alínea c do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal*".

A possibilidade de redução de alíquotas e posterior restabelecimento sem precisar respeitar o princípio da anterioridade está igualmente previsto no art. 177 da CF, § 4º, em sua alínea *b* do inciso I, que estabelece a competência da União para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico sobre as atividades de importação e comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível.

Entende-se que outras alterações que não impliquem aumento ou majoração de tributos, tais como a *cominação de penalidades; a exclusão, suspensão ou extinção de créditos tributários e a dispensa ou redução de penalidades* não estão submetidas ao princípio da anterioridade.

Não se aplica o princípio da anterioridade igualmente às leis revogadoras de isenções. Este foi o entendimento do STF na Súmula 615: "O princípio constitucional da anualidade" § 29 do art. 153 da Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969, não se aplica à revogação de isenção do ICM.

A *mudança no sistema de creditamento de tributos* deve respeitar ao princípio da anterioridade. O STF entendeu que o sistema de creditamento do ICMS, realizado com a alteração do art. 7º da Lei Complementar n. 102, de 11 de julho de 2000, ofendia o princípio da anterioridade. Esta modificação sob a forma de redução de um benefício de natureza fiscal aumenta a carga fiscal para o contribuinte, gerando um efeito de majoração do tributo a ser pago. Deve, portanto, sujeitar-se ao princípio da anterioridade.

A alteração do índice de correção monetária não se submete ao princípio da anterioridade. Decidiu o STF nesse sentido ao julgar o caso da revogação do ICMS. Para ele, a mera alteração do índice de correção monetária não se submete ao princípio[13]. Igual entendimento foi aplicado ao caso da utilização da UFIR para a correção monetária da contribuição previdenciária. Nessa situação, há apenas a substituição do indexador anteriormente utilizado por outro fator de correção monetária, não havendo, portanto, modificação substancial desta contribuição. Não se justificaria a aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal[14].

---

[13] RE 201.618.
[14] RE 236.472.

O princípio da anterioridade abarca *praticamente todas as classes de tributos* (impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios). As contribuições sociais do art. 195, para o financiamento da Seguridade Social, se submetem apenas à anterioridade nonagesimal, por força do art. 195, § 6º, da CF. As contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições sociais gerais devem obedecer tanto ao princípio da anterioridade quanto ao período mínimo de 90 dias (periodicidade). Esse é o entendimento do STF de que[15] a elas não se aplica o disposto no art. 195, § 6º, da Constituição, devendo respeitar o art. 150, III, *b* e *c*. Estas devem respeitar a vedação da cobrança dessas contribuições no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que as instituiu e o prazo mínimo de 90 dias. entre a instituição e a cobrança.

Merece estudo o caso da *criação do Adicional de FGTS de 0,5% no período de 1º de outubro de 2001 a 31 de dezembro de 2001*. Nesse caso, decidiu o Supremo Tribunal Federal, em julgamento em 9-10-2002, em liminar em ação direta de inconstitucionalidade suspender, com efeitos *ex tunc*, a expressão que aplica o princípio da anterioridade nonagesimal à referida LC n. 110/2001.

No julgamento do mérito, ao analisar o artigo 149, § 2º, III, “a”, da CF/88, o STF entendeu: “A contribuição prevista no artigo 1º da Lei Complementar 110/2001 foi recepcionada pela Emenda Constitucional 33/2001.” Desse modo, se entende que a base de cálculo da contribuição prevista pelo artigo 1º da Lei Complementar 110/2001 é compatível com o texto constitucional, mesmo após o advento da Emenda Constitucional 33/2001. Assim, ficou assentanda a constitucionalidade da contribuição social prevista no artigo 1º da Lei Complementar 110/2001. O STF afatou qualquer possibilidade de discussão acerca do exaurimento da finalidade para a qual ela foi instituída[16].

---

[15] ADI 2.556-MC.
[16] RE 878.313, julgado no Tema 846 em regime de repercussão geral.

3.2.8.2 Contagem do prazo

O exercício financeiro corresponde ao ano civil, ou seja, o período compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de cada ano, incluindo-se na contagem ambos os dias. Esta contagem obedece ao disposto no art. 34 da Lei n. 4.320/64, que versa sobre as normas de direito financeiro e dos tributos como espécie de receita derivada do Estado. Afasta-se a aplicação das regras sobre o ano comercial, que possui 360 dias.

No caso de *reduções de tributos*, a eficácia da norma operará imediatamente e não necessitará aguardar o próximo exercício ou 90 dias, mas tão somente o prazo legal estipulado na norma. Se não houver previsão expressa, a redução será eficaz a partir da data da publicação da norma que reduziu o tributo, seja mediante isenção, redução de alíquota ou redução de base de cálculos.

As *medidas provisórias*, conforme o art. 62 da CF/88 alterado pela EC n. 32, somente produzirão efeitos no exercício financeiro seguinte, se houverem sido convertidas em lei até o último dia do exercício em que foram editadas.

3.2.9 Princípio da anterioridade mínima

Este princípio possui diversas *denominações* na doutrina, tendo sido chamado de anterioridade nonagesimal, noventena, periodicidade, anterioridade especial ou mitigada. Preferimos denominar de *anterioridade mínima* a regra que estabelece a antecedência mínima de 90 dias entre a instituição ou majoração de determinado tributo e a sua efetiva cobrança. Sua natureza é de uma regra, apesar da denominação consagrada na doutrina de princípio.

Trata-se de uma regra apropriadamente incluída no texto constitucional por força da EC n. 42/2003. Tal como o princípio da anterioridade se constitui em *cláusula pétrea* no sistema de garantias constitucionais e, portanto, não pode ser afastado do texto constitucional por ter se incorporado ao Estatuto do Contribuinte.

Determina o art. 150, III, *c*, da CF que é vedada a cobrança de tributos:

> *Art. 150. [...]*
>
> *III – [...]*
>
> *c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)*

Este princípio possui as mesmas características do princípio da anterioridade geral: *natureza de regra jurídica, regula a eficácia temporal da norma tributária e se constitui em direito fundamental do contribuinte*.

3.2.9.1 Alcance da regra da anterioridade mínima

O campo de aplicação será praticamente o mesmo da regra da anterioridade, contudo, alguns casos da regra da anterioridade mínima recebem um tratamento diverso. Esta distinção deriva das exceções previstas em cada uma dessas duas regras. A regra da anterioridade mínima se aplica a todos os tributos federais, inclusive as contribuições para o financiamento da seguridade social. Estas se sujeitam tão somente a ele.

A regra de anterioridade mínima de 90 dias se aplica às reduções de tributos, criação de obrigações acessórias, cominação de penalidades. Aplica-se igualmente a exclusão, suspensão ou extinção de créditos tributários e dispensa ou redução de penalidades.

O princípio da anterioridade mínima se aplica a todos os atos normativos em sentido estrito e não apenas àqueles decorrentes de lei. Essa interpretação é válida mesmo considerando que o texto constitucional utilize tão somente a expressão "lei" no seu art. 150, III, *b* e *c*, da CF.

Devem obedecer a esta regra constitucional todas as formas de aumento e instituição de tributos[17]. Incluem-se nesta previsão os decretos, as portarias, as normas complementares em matéria tributária, as instruções normativas e outros atos emanados do Executivo, com base nos arts. 96 e 100, I, do CTN[18].

---

[17] EDiv no REsp 327.683.

[18] Art. 96 do CTN: "A expressão 'legislação tributária' compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre

Este entendimento é especialmente importante para o IPI e para a Cide-combustíveis. Estes dois tributos podem ter suas alíquotas aumentadas por meio de decretos e, portanto, a sua eficácia temporal autorizadora da cobrança fica condicionada ao cumprimento do período mínimo de 90 dias de suspensão da exigência do tributo.

As r*evogações de isenções e imunidades* são submetidas igualmente à regra da periodicidade mínima. Este foi o entendimento do STF no julgamento do caso sobre a aplicação do prazo mínimo de 90 dias à contribuição social sobre o lucro decorrente de exportações incentivadas[19]. O caso versava sobre a vigência do art. 1º, II, da Lei n. 7.988, de 28 de dezembro de 1989, que determinou a inclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. A norma determinava expressamente que:

> *Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989: [...] II – o lucro decorrente de exportações incentivadas não será excluído da base de cálculo da contribuição social, de que trata a Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988.*

A questão controversa cingia-se à aplicação da regra da anterioridade mínima de 90 dias a esta redução de benefício fiscal. Decidiu a Corte que:

> *A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período base de 1989: II – o lucro decorrente de exportações incentivadas não será excluído da base de cálculo da Contribuição Social, de que trata a Lei n. 7689, de 15 de dezembro de 1988).*

O STF julgou no caso que a expressão "correspondente ao período-base de 1989", contida no *caput* do art. 1º da Lei n. 7.988, de 28 de dezembro de 1989, referida ao inciso II violava o texto constitucional. No entender do STF, há: "inconstitucionalidade que se declara, sem redução de texto, por manifesta

---

tributos e relações jurídicas a eles pertinentes".
Art. 100 do CTN: "São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas".
[19] RE 183.119.

incompatibilidade com o art. 195, § 6º, da Constituição Federal (princípio da anterioridade mitigada)".

3.2.9.2 Contagem do prazo

O prazo da anterioridade mínima deve ser contado de modo combinado com o período exigido para a regra anterioridade. Os dois devem ser respeitados simultaneamente. O marco temporal inicial para a cobrança dos tributos deve obedecer cumulativamente os dois princípios. Não se exige, contudo, a soma dos dois prazos, mas a sua obediência recíproca, de tal modo que um tributo instituído em um determinado exercício somente poderá ser cobrado no próximo exercício, desde que entre a sua instituição e cobrança decorra no mínimo 90 dias. Este é o procedimento geral de contagem, salvo nos casos de exceção a uma ou outra regra. Vejamos ilustrativamente o quadro abaixo para os casos gerais:

Os casos excepcionais deverão seguir regras distintas.

3.2.9.3 Exceções à regra da anterioridade geral (de exercício) e mínima (90 dias)

A regra da anterioridade geral ou de exercício e a regra de anterioridade mínima de 90 dias possuem as exceções previstas no art. 150, § 1º, da CF/88, que assim determina:

> *Art. 150 [...]*
> 1 §º *A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003).*

As exceções a essas regras se referem aos tributos que geralmente possuem uma elevada carga de extrafiscalidade. Esse é o caso do II, do IE, do IPI e do IOF. Esses tributos foram excepcionados pela necessidade de agilidade no manejo de políticas públicas econômicas (comércio exterior, política industrial e de mercado

financeiro).

As exceções se diferenciam quanto ao *momento de criação*. De um lado, encontramos as exceções previstas originariamente no texto constitucional e, de outro lado, aquelas incluídas por força de emenda constitucional.

O texto constitucional previa originalmente exceções somente de tributos extrafiscais, ou seja, que regulavam políticas públicas (II. IE, IPI e IOF). A EC n. 42/2003 acrescentou uma listagem de novas exceções, quais sejam: para a fixação da base de cálculo do IPTU e do IPVA. Essas novas exceções foram adicionadas com base na praticabilidade da alteração da base de cálculo desses dois impostos.

Cremos que se trata um precedente perigoso. Em seguida novas flexibilizações podem ser sugeridas, sempre com base no *princípio da praticabilidade*.

Podemos listar as diversas espécies de exceções da seguinte forma:

> i) *Exceções simultâneas ao princípio da anterioridade e da periodicidade*: empréstimos compulsórios para guerra e calamidade pública (art. 148, I); imposto de importação (art. 153, I); imposto de exportação (art. 153, II); imposto sobre produtos industrializados (art. 153, IV), imposto sobre operações financeiras (art. 153, V) e imposto extraordinário de guerra (art. 154, II);
> ii) *Exceções somente ao princípio da anterioridade*: IPI (art. 153, IV);
> iii) *Exceções somente ao princípio da periodicidade*: imposto sobre a renda (art. 153, III) e quanto a fixação da base de cálculo dos impostos sobre a propriedade de veículos automotores (art. 155, III) e imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (art. 156, I).

O *caso da prorrogação da CPMF* foi objeto de viva controvérsia judicial. O STF entendeu ao final que "o princípio da anterioridade nonagesimal aplica-se somente aos casos de instituição ou modificação da contribuição social, e não ao caso de simples prorrogação da lei que a houver instituído ou modificado"[20]. O mesmo entendimento já havia sido adotado pela Suprema Corte ao analisar o caso da prorrogação de alíquota do ICMS de São Paulo, que havia sido majorada de 17% para 18%. Deliberou a Corte que: "o prazo nonagesimal previsto no art. 150, III, *c*, da

---

[20] STF, ADI 2.673.

Constituição Federal somente deve ser utilizado nos casos de criação ou majoração de tributos, não na hipótese de simples prorrogação de alíquota já aplicada anteriormente"[21].

3.2.10 Princípio da publicidade

O *princípio da publicidade* é um dos princípios constitucionais que exigiria um melhor tratamento por parte da doutrina. Uma das dificuldades talvez de seu aparente conteúdo implícito. Este princípio está disposto no art. 37 da CF que determina:

> *Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 19, de 1998).*

O princípio da publicidade parece ser um corolário óbvio da administração da coisa pública (*res publica*). Parte do pressuposto de que o que é de todos deve ser por todos controlado. O que é de todos deve ser administrado com a confiança da coletividade. O uso de expedientes secretos somente deve ser admitido em áreas sensíveis, tais como a segurança nacional[22].

O princípio da publicidade está vinculado ao direito fundamental do contribuinte em ser informado adequadamente dos atos administrativos tributários, em especial, do lançamento. Duas ordens de questões têm sido abordadas pelo STF e pelo STJ: i) a necessária notificação do IPTU; e ii) a eficácia das informações prestadas pelo contribuinte ao fisco nos tributos sujeito ao lançamento por homologação (ICMS/GIA; tributos federais/DCTF e INSS/GFIP[23] já extintos) e agora pelo sistema SPED, E-Social e NF-eletrônica.

O STJ entendeu pela desnecessidade de notificação pessoal do contribuinte do lançamento do IPTU, no julgamento do recurso representativo de controvérsia.

---

[21] RE 584.100.

[22] Conforme o art. 5º, LX: "a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem".

[23] Foi substituída a GFIP pela Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb).

Para o STJ, a remessa do carnê do IPTU ao endereço do contribuinte é ato suficiente de notificação do lançamento tributário[24]. Considerou igualmente que o ônus da prova da ausência de notificação pessoal do IPTU é do contribuinte e não da Fazenda exequente, desde que a lei municipal estabeleça que a comunicação do lançamento pode ser pessoal e diretamente ou por edital, "a critério da administração"[25].

O STF entendeu que as informações prestadas pelo contribuinte ao fisco nos tributos sujeito ao lançamento por homologação dispensa a notificação para se configurar a exigibilidade do crédito tributário. Este é o caso das informações fornecidas mediante GIA no caso do ICMS ou de DCTF nos tributos federais e GFIP no caso do INSS[26]. O mesmo raciocínio vale para as novas obrigações acessórias instituídas por meio de SPED, E-Social e Nota Fiscal Eletrônica.

O STJ decidiu igualmente que o envio de carnê ao endereço de contribuinte configura a notificação presumida do lançamento do tributo, cabendo ao contribuinte comprovar o seu não recebimento, no julgamento do recurso interposto pelo município de Tubarão[27].

O princípio da publicidade exigirá ainda um esforço interpretativo substancial dos doutrinadores Trata-se de um tema ainda pouco explorado de modo sistemático na literatura nacional.

3.2.11 Princípio da tipicidade

O *princípio da tipicidade* tem seus fundamentos no princípio da segurança jurídica e, especialmente, no princípio da legalidade. Seu estudo exige a compreensão dos conceitos de tipo (*Typizität*) e de tipificação (*Typiesirung*), em face da ausência de um conceito legal do que venha a ser a "tipidicidade". Dois critérios têm sido utilizados pela doutrina para delimitar este conceito. São estes: *adequação, nexo normativo e eficácia específica*. O *critério de adequação* determina que o tipo é

[24] REsp 1.111.124.
[25] REsp 1.084.874.
[26] AI 539.891-AgR.
[27] REsp 1.114.780.

um modo normativo de correspondência entre um fato gerador concreto e o outro abstrato. O *critério do nexo normativo* estabelece que deva existir um estreito relacionamento entre o tipo e a descrição precisa no fato gerador. Por último, a *eficácia específica* informa que o sistema normativo previu um regime específico para determinadas classes de fatos jurídicos. Assim, quando estes ocorrerem, estarão previamente determinados os efeitos prováveis de sua ocorrência.

O tipo normativo é um modo especial de adequação dos fatos geradores concretos a um fato gerador abstrato, conforme critérios de coerência. Vejamos, por exemplo, o tipo normativo "renda tributável". Esta caracteriza uma determinada conexão de fatos jurídicos que possuem características comuns: disponibilidade econômica e jurídica de rendimentos que representam acréscimo patrimonial. Esta conexão normativa os diferenciam de outras formas de ordenação de fatos jurídicos, tais como: a receita, o patrimônio, o faturamento, entre outros.

O *tipo normativo* se diferencia de outros institutos jurídicos, tais como: o *conceito*, as *enumerações exaustivas*, o *conceito determinado*, o *tipo aberto* e *fechado* e o *tipo penal*.

O *conceito* é uma construção abstrata que possui um universo determinado de fatos jurídicos que o compõe. Por exemplo, o conceito jurídico-tributário de operação financeira engloba um conjunto diverso de negócios jurídicos unidos por critérios abstratos, tais como contratos de câmbio, seguro, entre outros. Tipo e conceito são institutos muito próximos, mas distintos.

A similitude decorre do fato de que os conceitos em matéria tributária determinam a competência dos entes tributantes. Assim, o conceito de serviços indica que os fatos jurídicos em questão são de competência municipal. Há uma ordenação especial no uso dos conceitos tributários, tornando-os muito próximos dos tipos normativos. Podemos dizer que a distinção está no grau de determinação dos tipos e conceitos. Os tipos são muito mais determinados ou fechados semanticamente do que os conceitos. O tipo se aproximaria de um conceito semanticamente fechado.

Tomemos ter, por exemplo, em direito privado o conceito de contrato e as espécies de contrato típicos. Assim, o *tipo normativo* estabelece um modelo padrão de ocorrência de determinado conceito. Teremos o conceito normativo de renda tributável e o tipo normativo rendimentos imobiliários. Ao falarmos de um tipo

normativo estamos tratando de um caso específico de ordenação normativa, enquanto o conceito nos apresenta uma classe geral de casos.

As *enumerações exaustivas, taxativas, numerus clausus ou listas fechadas se diferenciam do tipo*. O uso de listagens exaustivas de fatos geradores não se confunde com o conceito de tipo. Este uso de enumerações se constitui em uma técnica legislativa. Como exemplo, temos a lista de serviços da LC n. 116/2003, que enumera as atividades consideradas como "serviço".

Os *conceitos determinados* possuem como característica forte de determinação, enquanto os conceitos indeterminados possuem um grau mais elevado de porosidade, obscuridade ou ambiguidade, ou seja, de falta de clareza. O conceito legal de renda seria um conceito determinado, enquanto o conceito de "razoável" seria vago e impreciso. Tipo e conceito determinado não se confundem. O conceito de contrato em direito privado é determinado, enquanto o conceito de razoável é indeterminado.

O conceito determinado indica uma clara determinação no *critério de adequação*, ou seja, designa claramente quais fatos jurídicos concretos irão se subsumir a um fato jurídico abstrato. O conceito indeterminado não esclarece exatamente quais são os fatos jurídicos que descrevem o que venha a ser razoável. Muitas vezes, esta tarefa interpretativa depende das circunstâncias fáticas, do texto legal etc. O tipo normativo exige os três critérios: *adequação, nexo normativo e eficácia específica.*

O conceito determinado apresenta somente o critério da adequação. Não há determinação clara dos efeitos daquela classe de fatos específicos, ou seja, um nexo normativo preciso. No caso de um contrato típico já aprendemos imediatamente o regime que deve regular este instituto, diferentemente de um contrato atípico. Logo sabemos quais serão os efeitos específicos derivados de um contrato típico. No caso de um contrato de *trust* não há esta previsão normativa clara em nosso sistema.

Não há como derivar o tipo tributário do *tipo penal*. No direito penal, o elemento vontade (subjetivo) é relevante para a configuração do tipo; no direito tributário, o tipo é objetivo, visto que não interessa a intenção do agente em pagar ou não o tributo. São dois sistemas principiológicos e valorativos distintos.

Os tipos podem ser abertos e fechados. O tipo aberto é aquele em que não

existe uma descrição determinada dos elementos componentes do campo de aplicação da norma. Não haveria nele adequação, nexo determinado ou eficácia específica. Não cremos que esta distinção auxilie em uma construção interpretativa clara, de tal modo que não a adotamos.

3.2.11.1 Alcance do princípio da tipicidade

Existem diversas interpretações doutrinárias sobre a utilização de tipos em direito tributário, sendo que as principais orientações são as seguintes: i) não utilização; ii) utilização de tipos abertos; e iii) utilização de tipos fechados.

Misabel Derzi defenderá a não utilização do tipo. Para a autora, este não é utilizado em direito tributário, mas tão somente os conceitos determinados, visto que o tipo será sempre aberto.

No entender de Ricardo Lobo Torres, o sistema permite a *utilização de tipos abertos*. Estes representam o ponto de encontro entre o princípio da legalidade e o da segurança jurídica; bem como entre a capacidade contributiva e a justiça fiscal.

Alberto Xavier defenderá que o sistema tributário utilizar-se-á de *tipos fechados*. Para o autor, o tipo contém todos os elementos necessários para a composição da norma jurídica e para sua produção de efeitos, dispensando quaisquer outros elementos valorativos extratipo. Cita-se como exemplo o julgamento expresso no REsp 760.230-MG, em que o STJ decidiu que: "[...] (c) o direito tributário consagra o princípio da tipicidade fechada, de maneira que, sem lei expressa, não se pode ampliar os elementos que formam o fato gerador, sob pena de violar o disposto no art. 108, § 1º, do CTN" em outro julgado o STJ afirma que "face ao princípio da tipicidade cerrada, previsto no art. 97, inciso IV, do CTN e a definição do conceito de receita bruta operacional"28. Dispõe o art. 108, § 1º, do CTN que: "§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei". Da leitura dessas decisões se verifica que a tipicidade se dirige tanto à conformação do fato gerador quanto ao consequente da norma, no presente caso a alíquota e base de cálculo.

[28] AgRg nos EDcl no REsp 710.354/RJ.

Em nosso entender, a utilização de tipos em direito tributário deve possuir um sentido sistemático, ou seja, deve ser lido em conformação aos princípios da segurança jurídica, da legalidade, da proteção da confiança e somente pode ser afastado para concretizar o princípio da capacidade contributiva e da justiça fiscal quando esta solução for em defesa da proteção do contribuinte. Cabe ressaltar que as cortes superiores são muito cautelosas em afastar a teoria da tipicidade fechada ou cerrada sob receio de abusos contra os direitos dos contribuintes.

3.2.11.2 Destinatário do princípio da tipicidade

O *princípio da tipicidade* tem por objetivo limitar a interpretação judicial, a atuação legislativa e da administração pública. O legislador fica por esse princípio vinculado à construção de tipos coerentes e ordenados, sob pena de a norma legal ser declarada ilegal.

A administração tributária ao proceder o lançamento não poderá lançar com base em tipos abertos, devendo obedecer fiel e vinculadamente à descrição do tipo tributário sob pena de o ato administrativo ser considerado nulo. O princípio da tipicidade veda expressamente o uso de discricionariedade em matéria administrativo-tributária. O art. 3º do CTN expressamente determina que o tributo será objeto de cobrança "plenamente vinculada" aos ditames legais, bem como veda o uso da analogia (art. 108, § 1º, do CTN) e limita a casos restritos o uso da equidade (art. 108, IV, do CTN).

A interpretação judicial não poderá adentrar em critérios extratipo sob pena de violar o princípio da segurança jurídica e da legalidade.

3.2.11.3 Princípio da tipicidade e os outros princípios tributários

A doutrina tem se dividido sobre o relacionamento deste princípio com outros princípios tributários, a única unanimidade está que ele verte seus fundamentos do princípio da legalidade e da segurança jurídica. A dúvida existente é se a tipicidade deve obedecer igualmente aos ditames da capacidade contributiva e da justiça fiscal ou não.

Alberto Xavier e Misabel Derzi defendem a aplicação exclusiva do princípio

tipicidade com base no princípio da segurança jurídica e da legalidade. Ricardo Lobo Torres, em sentido diverso, defende a aplicação do princípio da tipicidade em conjunto com o princípio da capacidade contributiva e da justiça fiscal. Em nosso entender, a capacidade contributiva e a isonomia somente em caso excepcionais devem ser utilizadas para afastar o *princípio da tipicidade.* A ideia de justiça fiscal não possui clareza suficiente para justificar um afastamento da tipicidade.

3.2.11.4 Princípio da tipicidade e as espécies tributárias

O princípio da tipicidade é aplicável a todas as espécies tributárias, tanto na definição do fato gerador quanto na determinação dos elementos de formação da norma tributária.

Um caso aberto na doutrina e na jurisprudência se refere ao desvio de destinação na contribuições sociais. A aplicação diversa dos recursos destinados em contribuições sociais implica descumprimento do princípio da tipicidade? O dever de aplicação dos recursos na finalidade constitucional exigida (destinação) afeta a incidência normativa? Nesse caso, por exemplo, digamos que os recursos que deveriam ser arrecadados pela CPMF devem ser aplicados em gastos de saúde e não estão sendo, poderiam os contribuintes negar-se ao pagamento deste determinado tributo?

O STF tem entendido que a desvinculação de receitas da União não gera direito à restituição nem exime o contribuinte de pagar o tributo devido[29]. A única consequência de uma eventual inconstitucionalidade seria o restabelecimento do *status quo ante*, ou seja, a vinculação da receita. Nossa opinião é de que a destinação compõe o núcleo normativo e deveria ser respeitado, tal como na análise de outros tributos, como as taxas e os empréstimos compulsórios. Trata-se de um precedente perigoso.

Encontramos a aplicação constitucional do princípio da tipicidade no julgamento sobre a inconstitucionalidade do ISS sobre aluguel de bens móveis.

---

[29] RE 566.007, com repercussão geral.

Neste caso, os contribuintes questionaram a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis, visto que não existiria uma "obrigação de fazer" na locação, mas tão somente de "dar". O STF declarou inconstitucional a expressão "locação de bens móveis" contida no item 79 da lista de serviços e decidiu que a norma infraconstitucional viola o conceito deste imposto. A sua hipótese de incidência se dirigiria tão somente às condutas denominadas de "serviços". Assim, conforme o art. 110 do CTN, não poderia a legislação tributária alterar o sentido e o alcance dos conceitos e institutos em direito privado.

3.3 Princípio da justiça fiscal

O *princípio da justiça fiscal* é um princípio implícito no ordenamento constitucional. Ele possui como núcleo essencial exigir um tratamento isonômico entre os contribuintes, bem como estabelece a correta relação entre cidadãos e esfera pública.

O princípio da justiça fiscal tem recebido tratamentos diversos por parte da doutrina tributária e o seu sentido e alcance são controvertidos para a maior parte dos estudiosos. Existem no mínimo quatro entendimentos sobre a importância do tema para o direito tributário: *negativista, decisionista, idealista* e *sistemática*.

Os que defendem a *tese negativista* entendem que o problema da justiça em geral e da justiça tributária em particular não é um problema jurídico. Este problema pertenceria à esfera da política ou da ética, ou seja, trata-se de um problema pré-jurídico e que não importa para o Direito. A escolha das soluções justas seria feita no momento da confecção das leis e não na sua aplicação. A aplicação da norma seria justamente a concretização das soluções justas escolhidas democraticamente pelo parlamento.

Os defensores da *tese decisionista* negam a importância do problema da justiça para o Direito e entendem que este é um tema subjetivo, que não possui a precisão necessária para ser objeto de interpretação jurídica. Cada intérprete ou aplicador decidirá conforme o seu sentido de "justiça" e existiriam infinitos modos de compreender um determinado caso. A justiça estaria sob a responsabilidade da livre escolha do intérprete, que utilizaria na decisão todo o seu arsenal de

compreensões morais, culturais e ideológicas para tomar a melhor decisão.

Para os defensores da *tese idealista*, a ideia de justiça é uma noção natural, decorrente da natureza humana e, portanto, este conceito deveria ser descoberto pelo jurista para aplicar em cada caso concreto, respeitando a "essência das coisas".

Adotamos uma *compreensão sistemática*. Em o nosso entendimento, o conceito de justiça fiscal é um dos pilares do sistema jurídico e deve ser considerado como um conceito interno e não externo ao sistema. Este sentido deve ser buscado objetivamente no ordenamento constitucional os critérios que tratam sobre a correta distribuição de encargos e bens em uma sociedade carente de recursos, que por sua vez são escassos.

O princípio da justiça fiscal não é apenas um valor jurídico, ou seja, um "estado de coisas" a ser alcançado (justa distribuição de direitos e deveres), mas igualmente um mandamento a ser perseguido pelo sistema jurídico de modo prescritivo. Dessa forma, trata-se de um tema pertencente ao plano deontológico e não apenas ao axiológico.

3.3.1 Conteúdo do princípio

O princípio da justiça fiscal possui um *conteúdo* de natureza formal e outro de sentido material. Do ponto de vista *formal*, o tratamento igualitário significa dar o mesmo tratamento para pessoas em situações equivalentes e dar um tratamento diferenciado para pessoas em circunstâncias diferentes.

Em seu *sentido material*, o princípio da justiça fiscal pretende buscar ativamente uma melhoria de condições entre os indivíduos, de tal modo que eles tenham realmente uma posição de equidade. Formalmente, o princípio poderia ser cumprido mantendo uma situação de desigualdade. Assim, por exemplo, tratar escravos como escravos ou todos os escravos da mesma forma não seria uma violação do tratamento justo ou igualitário em sentido meramente formal, contudo, tratar de eliminar as desigualdades materiais é também objetivo do princípio da justiça fiscal.

3.3.2 Alcance do princípio

O *princípio da justiça fiscal* orienta implicitamente todos os demais princípios constitucionais, de tal modo que não se restringe apenas ao momento de formação das leis (pré-jurídico), ou seja, de política fiscal na definição das leis tributárias, mas atinge igualmente o momento judicial e interpretativo.

A importância do princípio da justiça fiscal se justifica no campo da interpretação, visto que a aplicação da norma jurídica não é um processo automático e que envolve o procedimento de escolhas valorativas. Assim, a ponderação de interesses e a hierarquização de valores previstos constitucionalmente são parte inerente do processo interpretativo. Igualmente, deve-se negar o entendimento de que o intérprete é completamente livre para impor os seus valores na aplicação da norma. Ele deve respeitar os valores constitucionalmente previstos e o modelo de hierarquização permitidos em uma interpretação conforme a Constituição.

3.3.3 Destinatários do princípio

O princípio se dirige não somente ao legislador ao definir a norma tributária, mas igualmente ao administrador que deve aplicar a norma tentando administrar do modo mais adequado a distribuição de encargos que visam financiar os direitos fundamentais e, especialmente, o judiciário. Este provê a solução de conflitos de modo não automático e linear, mantendo uma coerência entre normas jurídicas, entre valores diversos e sujeitos à mudança das circunstâncias fáticas.

3.3.4 Princípio da justiça fiscal e os outros princípios tributários

O princípio da justiça fiscal se apresenta como um sobreprincípio de onde derivam outros subprincípios carregados com a ideia de correta distribuição entre encargos fiscais e direitos[30]. Dentre todos os princípios podemos listar como

[30] Conforme Paulo de Barros Carvalho: "Realiza-se o primado da justiça quando implementamos outros princípios, o que equivale a elegê-lo como sobreprincípio. E na plataforma privilegiada dos sobreprincípios ocupa o lugar preeminente. Nenhum outro o sobrepuja, ainda porque para ele trabalham. Querem alguns, por isso mesmo, que esse valor apresente-se como o sobreprincípio

diretamente derivados deste o *princípio da isonomia tributária* e o da capacidade contributiva. Por consequência, decorrem os princípios do tratamento nacional, da progressividade, da essencialidade, entre outros.

O princípio da justiça fiscal relaciona-se de igual modo com aqueles princípios tributários que versam sobre a *atividade econômica* (neutralidade fiscal, não cumulatividade, uniformidade geográfica etc.). A sua correta aplicação induzirá a três soluções possíveis: 1) exigir o mesmo tratamento dado às demais atividades econômicas, considerando-as como partes do todo (justiça comutativa); 2) exigir um tratamento diferenciado, considerando que esta atividade possui uma diferença substantiva em relação às demais atividades econômicas (justiça distributiva); ou 3) exigir um tratamento adequado ao bem comum, ou seja, em correta correlação entre o privado e a contribuição que este deve realizar à manutenção de uma esfera de liberdade e igualdade.

Como se verifica, todas as três posições indicam, legitimamente, uma solução coerente no sistema jurídico. Assim, o princípio da justiça fiscal não pode ser corretamente aplicado ao tomar em consideração uma atividade econômica sem levar em conta outro princípio de igual estatura: *neutralidade concorrencial*.

3.3.5 Princípio da justiça fiscal e as espécies tributárias

Poderíamos relacionar o princípio da justiça fiscal com cada uma das espécies tributárias, como formas de realização de uma forma particular de justiça. Dessa forma, os *impostos* regidos pelo princípio da capacidade contributiva estariam vinculados ao critério da justiça distributiva, que determina que aqueles que têm maior poder aquisitivo têm de pagar mais tributos, enquanto os menos favorecidos devem pagar menos.

As *taxas* na condição de tributos vinculados estariam regidas pelo critério de justiça comutativa, visto que determinam uma equivalência entre o serviço recebido e a remuneração a ser paga. Os *empréstimos compulsórios* seriam igualmente

---

fundamental, construído pela conjunção eficaz dos demais sobreprincípios" (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 144).

regidos por este princípio. Assim existiria uma correlação direta entre o valor emprestado e o valor a ser devolvido.

As *contribuições de melhoria* corresponderiam ao critério de justiça reparativa. Assim o proprietário de um imóvel beneficiado com obras públicas deveria pagar um tributo para evitar o seu enriquecimento privado por meio da fruição das obras realizadas com recursos públicos.

As *contribuições sociais* estariam vinculadas de modo geral à ideia de justiça social. A referência a determinado grupo, ou seja, em relação a cada indivíduo do grupo social beneficiado corresponderia a uma contraprestação de sentido comutativo.

3.3.6 Princípio da isonomia tributária

O *princípio da isonomia* é um dos pilares fundamentais do sistema constitucional brasileiro e é impossível compreender o sistema tributário nacional sem ressaltar a relevância deste para todo ordenamento. Ele se dirige não apenas a garantir a igualdade de todos perante a lei, mas a igualdade de todos na lei.

O seu fundamento constitucional pode ser encontrado no próprio princípio da igualdade, previsto na CF em seu art. 5º, que assim preceitua:

> *Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*
> *I – homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição.*

O *princípio da isonomia tributária* está, por sua vez, previsto no art. 150, II, da CF/88, que determina:

> *Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*
> *[...]*
> *II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função*

> *por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.*

A construção de sentido da isonomia tributária deverá analisar com detalhe o texto constitucional.

3.3.6.1 Conteúdo do princípio

Este princípio proíbe o tratamento tributário desigual entre contribuintes que estejam em situação equivalente, ou seja, possuam a mesma capacidade contributiva. O fundamento deste princípio está na tributação fundada na capacidade econômica de cada contribuinte, que influencia a sua condição de pagar tributos.

O seu sentido é o mais republicano possível, na medida em que nenhum cidadão pode ser afastado do dever de suportar os encargos públicos e se opõe frontalmente aos regimes sociais anteriores que estabeleciam estatutos jurídicos distintos para os indivíduos em razão de seu *status* social. No modelo republicano, todos os cidadãos possuem o mesmo estatuto de direitos e deveres públicos e ninguém pode ser afastado dos encargos ou privilegiado com direitos específicos sem uma justificativa legítima.

Deve-se realizar a distinção necessária entre a *igualdade perante a lei* e a *igualdade na lei*, ou seja, entre o sentido formal e o sentido material da igualdade. A igualdade perante a lei se refere ao tratamento uniforme a ser dispensado entre todos os destinatários da norma jurídica, mas não questiona se na norma jurídica os cidadãos estão recebendo tratamento igualitário. Assim, poder-se-ia ter a situação hipotética de exigir que dois escravos fossem tratados do mesmo modo, mas não exisitiria nenhum questionamento sobre a falta de igualdade social.

A *igualdade na lei* é a exigência expressa de que todos sejam considerados livres e iguais, sem distinção de qualquer natureza, impedindo que as pessoas em situação semelhante recebam tratamento de modo distinto. Essa igualdade se expressa de duas formas: i) como uma *cláusula geral de proibição de arbítrio*; e ii) como uma *cláusula geral de tratamento equitativo*. A *cláusula geral de proibição de*

arbítrio é uma limitação ao poder do Estado em proceder distinções arbitrárias entre pessoas em mesma situação fática. Existe uma violação arbitrária quando o regime de distinção entre duas pessoas não se basear em um fundamento: sério, legítimo e razoável[31]. Se este não for absolutamente necessário, conforme o sistema jurídico e dotado de critérios racionalmente justificáveis.

O princípio da igualdade na lei como uma *cláusula geral de tratamento equitativo* aparece no texto constitucional por diversas formas como exigência ao Estado de uma ação positiva para inclusão social, regional e econômica. O constitucionalismo moderno descobriu que não basta proibir o Estado de promover um tratamento arbitrário, é necessário igualmente promover o fim da desigualdade existente por meio de políticas de afirmação e de inclusão social, regional e econômica.

O *princípio da isonomia tributária* de igual modo surge inicialmente como uma limitação ao poder de tributar de modo arbitrário e privilegiado e sua história se mescla com o surgimento do estado de direito fiscal, contra os abusos do estado patrimonial e do estado de polícia. tanto no primeiro caso quanto no segundo o Estado é uma forma de proteção dos estamentos sociais (classes fixas), em que estava dividida a sociedade. Assim, cada estamento detinha seu feixe de direitos e obrigações, conforme a estatura social.

Na base da sociedade estavam os camponeses que não tinham quase direitos e possuíam muitas obrigações aos senhores da terra, em troca de proteção. A seguir tinham-se os burgueses que tinham de contribuir com recursos e, em seguida, a nobreza e o clero, que contribuíam com as armas e com as preces. Ao final no topo da abóboda social tinha-se a realeza que com a sua *virtude* orientava e mantinha coesa toda a estrutura social.

O Estado Fiscal destrói os fundamentos da antiga ordem e estabelece que todos os homens nascem iguais em direitos e obrigações, inclusive as fiscais, e que não podem existir privilégios de nenhuma ordem. Este é o fundamento para o fim das imunidades tributárias com o sentido de privilégios odiosos.

Distinções em razão de ocupação profissional ou por função exercida não se

---

[31] Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 398.

constituem em justificativas legítimas para um tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Essas distinções são proibidas pelo ordenamento jurídico nacional.

Igualmente estão proibidas quaisquer formas de distinção em razão da denominação da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. A CF/88 bloqueia qualquer forma de burla ao princípio da igualdade, vedando a criação de cargos ou funções ou tipos de rendimentos se constituam em fraude à vedação absoluta de distinções que ofendam o princípio da isonomia tributária.

O sistema constitucional admite expressamente as seguintes discriminações legítimas: no combate às desigualdades sociais (art. 170, VII); desigualdades regionais (art. 170, VII); em função do tipo de empresas (art. 146, III, *d*, e 170, IX); incentivos sociais para grupos: família, criança, lazer (art. 227, § 3º, VI); e extrafiscalidade ambiental (art. 170, VI).

3.3.6.2 Alcance do princípio

Este princípio se espalha por todo o ordenamento jurídico e se constitui em um dos pilares do sistema jurídico-tributário. Sem ele, toda a coerência interna do sistema se esvai, dando origem a sistemas parciais de tributação, eivados de privilégios e gravames discriminatórios. Podemos dizer que este princípio é uma das maiores garantias jurídicas da *coerência material* do sistema tributário nacional.

Sua transcendência se espalha por todos os tipos de conceitos tributários, institutos, regras, procedimentos, atos, normas, intepretações ou manifestações normativas, bem como para qualquer forma de imposição, gravame ou mesmo de desonerações, incentivos e benefícios fiscais. Os conceitos tributários de qualquer ordem, desde o seu nascedouro no fato gerador, no nascimento da obrigação tributária, no lançamento tributário, no crédito tributário, nos institutos da extinção, da exclusão ou da suspensão possuem em sua estrutura semântica o núcleo essencial do dever de cumprimento do princípio da isonomia tributária.

3.3.6.3 Destinatário do princípio

O princípio da isonomia se dirige tanto ao legislador quanto aos administradores. Os primeiros devem criar leis e obrigações tributárias que respeitem ao máximo o princípio da igualdade, estabelecendo a igualdade entre os contribuintes na lei. Os administradores devem manter a igualdade dos contribuintes perante a lei, ao a aplicarem. Cabe igualmente ao Judiciário zelar pela aplicação das normas de tal modo que seja garantida a concreta realização do princípio e a garantia da coerência material do sistema.

3.3.6.4 Princípio da isonomia e os outros princípios tributários

O princípio da igualdade orienta todo o sistema tributário. Não se admitirá seu afastamento sem uma justificação legítima. Será questionável a norma que em prol da segurança jurídica ou da certeza do Direito mantenha situações de anti-isonômicas na tributação. De igual modo, não parece lógico que para proteger a legalidade se admita a tributação favorável a determinado grupo e desfavorável a outro, salvo se estas discriminações estiverem fundadas em uma *discriminação legítima*.

As únicas *discriminações legítimas* são aquelas derivadas de formas de incentivo a determinados grupos sociais e ao combate de desigualdades sociais e econômicas. Do mesmo modo, a extrafiscalidade econômica pode recomendar, em prol da aplicação eficaz do princípio da neutralidade fiscal, que determinados comportamentos econômicos recebam um tratamento favorecido em prol de uma melhor regulação ou intervenção no mercado. Assim, pode ser coerente que um determinado setor econômico seja mais fortemente tributado do que outro em função de uma lógica econômica de desenvolvimento. Este entendimento poderia justificar que as importações fossem mais ou menos tributadas, conforme fosse conveniente ingressar ou não mais produtos estrangeiros. O fundamento para tanto seria o combate à inflação ou a desindustrialização do país, conforme o caso.

Poderíamos afirmar que a *extrafiscalidade* antes de afastar o princípio da isonomia tributária se constitui em um mecanismo de correção ou de ajuste fino.

Desde que bem utilizado pelos instrumentos de política fiscal para garantir o objetivo constitucional de combate às desigualdades sociais, econômicas ou regionais.

3.3.6.5 Princípio da igualdade e as espécies tributárias

O princípio da isonomia tributária se dirige a todas as espécies tributárias, não se admitindo que existam impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios ou contribuições sociais discriminatórias.

Entre os impostos, sua incidência se estende aos impostos ditos pessoais e reais, bem como aos diretos e inclusive aos impostos indiretos ou sobre o consumo. No caso dos impostos sobre o consumo, a tributação deve ser isonômica tanto em função do tipo de mercadoria ou produto tributado quanto em função do sujeito passivo.

Podemos citar como exemplo a Súmula 71 do STJ[32], que tratou da aplicação do princípio da isonomia no caso do bacalhau importado, perante os similares nacionais (pescado salgado). Determina esta que: "O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM"[33]. O STF consolidou o entendimento de aplicação do princípio da isonomia às mercadorias importadas no âmbito de acordos internacionais de livre comércio. Dispõe a Súmula 575 que: "à mercadoria importada de país signatário do (GATT), ou membro da (ALALC), estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional".

O princípio da isonomia será utilizado em uma plêiade de casos importantes, configurando-se como relevante vetor normativo de coerência material em nosso sistema tributário.

3.3.7 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva é um dos mais importantes em nosso sistema tributário. Este fato decorre da situação que o princípio da capacidade

---

[32] O STF firmou entendimento de que o tema da incidência de IPI sobre bacalhau seco e salgado é matéria infraconstitucional, no RE 627280/RJ, Tema 502, em regime de Repercussão Geral.

[33] Julgada em 15-12-1992.

contributiva constitui-se, no direito pátrio, no único fator de *discriminação legítima*, não somente como fator de tributação, mas também como critério de gradação de tributos.

O princípio da capacidade contributiva procede a uma limitação fundamental à ação tributante do Estado, ao eleger fatos da realidade econômica como os únicos fatores relevantes para fins de dotar o Estado com os recursos necessários à sua atividade. Exclui dessa monta todo e qualquer critério extraeconômico para fins de tributação, tais como sexo, raça, religião, nacionalidade ou qualquer outro fator arbitrário. Trata-se, pois, de um critério fundamental na defesa das liberdades públicas e do direito dos cidadãos.

Assim, quaisquer fatores de discriminação estranhos a esses fatos devem ser considerados arbitrários e inconstitucionais. Um exemplo desse tipo de cobrança discriminatória era a Jizya ou tributo pago pelos não muçulmanos em países muçulmanos. Esse tributo era cobrado per capita dos homens adultos, como prova material de sua submissão ao Estado Islâmico, em troca estes poderiam praticar a sua religião.

Toda a medida que produzir um agravamento da carga tributária de um contribuinte e que não possuir um fundamento na sua capacidade contributiva será considerado como desarrazoado e inconstitucional. Será igualmente se não tiver uma vinculação lógica entre o fator de discriminação adotado e a desigualdade de tratamentos jurídicos praticada.

O objetivo da interpretação constitucional deve ser alcançar um discurso argumentativo coerente, capaz de exteriorizar os vínculos entre texto e contexto; valores e normas; estrutura e função da norma.

3.3.7.1 Evolução histórica

O *princípio da capacidade contributiva* é um dos princípios mais citados, questionados e polêmicos em direito tributário, vários autores importantes o consideraram um tema estranho e mesmo como um resquício da Ciência das Finanças, outros, ao contrário, o consideram o princípio mais importante em matéria de tributação. Este princípio chegou a ser excluído do texto constitucional por meio

da Emenda n. 18 à Constituição de 1946.

Alfredo Augusto Becker questionou o princípio em razão de sua natureza ambígua, identificando uma natureza jusnaturalista que dificultava a sua aceitação por parte do sistema tributário nacional[34]. Apesar dessas críticas, o princípio logrou ser novamente inserido no sistema constitucional tributário brasileiro com a Constituição de 1988, sendo entendido por alguns doutrinadores como uma garantia de racionalidade e justiça material.

No direito comparado, o *princípio da capacidade contributiva* atravessou um período de profunda crise, sendo abertamente questionado seu conteúdo e alcance na doutrina e jurisprudência alemã, espanhola e italiana. O Tribunal Constitucional alemão, por sua vez, tem concedido, entretanto, crescente importância ao princípio[35]. O Tribunal Constitucional alemão procedeu a uma reabilitação do princípio da capacidade contributiva sob o argumento que quando o trato desigual se opõe às *proibições de diferenciação (Differienzierungsverbote)* previstas pelos direitos fundamentais e prevalecem frente a considerações de ordem econômica, praticabilidade administrativa ou outros argumentos financeiros.

A jurisprudência alemã em relação ao princípio da capacidade contributiva tem sido especialmente significativa em relação aos gastos familiares e na imposição sobre o consumo[36]. Em relação aos gastos familiares, a Sentença alemã de 3-11-1982 analisou o caso dos viúvos, divorciados e separados. Nessa sentença, entendeu-se que a carga econômica que decorre do dever de sustentar os filhos é uma circunstância especial que limita e restringe a capacidade contributiva dos contribuintes, sendo necessário que a legislação tributária tenha em conta esta peculiaridade, sob pena de ferir os preceitos de "justiça fiscal". A determinação dos gastos de alimentos constitui como um ponto de referência o direito essencial às ajudas social em prol do mínimo existencial.

Existe a compreensão de que o Estado não pode tributar parcela da renda do contribuinte que seja necessária para manter as suas mínimas condições de existência digna. Na compreensão da jurisprudência constitucional alemã, este

---

[34] Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1999, p. 447.
[35] Nesse sentido, ver MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal*. Madrid: Oriol-Urquijo, 1998, p. 50.
[36] Cf. MOLINA, ibidem, p. 54 e s.

entendimento deriva do princípio do Estado Social, visto que o Estado não pode privar o cidadão de sua própria renda até o limite do mínimo necessário para a existência.

Relata o autor que a jurisprudência espanhola consagra igualmente o princípio da capacidade contributiva, como uma medida de igualdade e de realização dos direitos fundamentais. Entendeu o Tribunal Constitucional espanhol que a isenção das pensões por incapacidade absoluta responde ao "principio de capacidad económica" (art. 31 do CE).

No Brasil, o princípio da capacidade contributiva decorre da essência ao respeito aos direitos individuais. A existência digna do indivíduo exige um limite claro a capacidade de tributar do Estado. Esse limite é o direito de propriedade. De um lado, proíbe-se o confisco e, de outro, a tributação do mínimo existencial.

Em relação à imposição sobre o consumo, o tribunal alemão em uma sentença de 6-12-1983 relativa ao *imposto sobre segunda residência* (*Zweitwohnungssteuer*) entendeu que os impostos sobre o consumo estão submetidos ao princípio da capacidade contributiva, declarando inconstitucional o imposto sobre um segundo imóvel (*Zweitwohnungssteuer*).

A jurisprudência espanhola consagrou o entendimento da existência de três exigências de justiça tributária: a) a consideração da capacidade contributiva como medida geral de igualdade; b) a afirmação de um direito fundamental de tributar com a proteção da capacidade contributiva; e c) a submissão a um controle de proporcionalidade das restrições que deve sofrer o direito de contribuir, segundo a capacidade contributiva[37].

3.3.7.2 Conteúdo do princípio

O princípio da capacidade contributiva está expresso na Constituição de 1988 em seu art. 145, que determina:

> *Art. 145. [...]*
>
> *§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo*

---

[37] Ibidem, p. 73.

> *a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*

O dispositivo constitucional preceitua que os "impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte", ou seja, este princípio impõe a necessidade de se verificar as condições individuais de cada contribuinte para cumprir o seu dever de pagar tributos. O texto constitucional realça uma antiga distinção decorrente da ciência das finanças entre impostos reais e impostos pessoais. Em nosso entender, o princípio da capacidade contributiva seria aplicável direta e tão somente aos *impostos pessoais*. Apenas nestes é que se pode verificar com segurança a real capacidade individual de suportar a carga de tributária imposta.

Dispõe o texto constitucional que os impostos pessoais serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. Cabe notar que o texto constitucional não utiliza o verbo demonstrativo de possibilidade (poderão), mas exige a sua realização presente (serão), de tal modo que a graduação dos tributos é parte do núcleo essencial do princípio da capacidade contributiva. A *contrario sensu* podemos dizer que um imposto pessoal que não respeite a exigência de graduação estará violando o princípio da capacidade contributiva.

Para Klaus Tipke, existem três indicadores de capacidade econômica (*Leistungsfähigkeitsindikatoren*)[38]. Cada fato econômico justificará uma forma de incidência. Ilustrativamente reproduzimos o entender do autor:

Como bem observa Tipke, a tributação da renda não diminui apenas a renda do contribuinte, mas também o seu potencial de consumo (*Konsummöglichkeiten des Steuerzahlers*). Conforme o autor, o real atingido pela carga tributária será sempre o consumidor (*Konsumopfer*).

A *graduação dos impostos* pode ser considerada um elemento fundamental na correta concretização destes e, portanto, a correta determinação do seu sentido

---

[38] Cf. Tipke et Lang. *Steuerrecht*. 17. ed. Köln: O. Schmidt, 2002, p. 84.

deve ser considerada um elemento essencial ao cumprimento da Constituição. A graduação é uma forma de concretização do princípio da justiça distributiva, de que os mais ricos devem pagar mais e os mais pobres devem pagar menos.

A *tributação proporcional* sem graduação por faixas de alíquotas também implicará que um determinado contribuinte deve pagar mais. A diferença está na intensidade da imposição. A exigência de graduação impõe uma condição adicional, a de que o ônus imposto aos contribuintes não pode ser apenas nominal, mas também real e efetivo, de tal modo que a imposição represente um efetivo impacto sob o contribuinte.

Geralmente, costuma-se classificar o princípio da capacidade contributiva em duas espécies: i) *capacidade contributiva absoluta e relativa*; e ii) *capacidade objetiva e subjetiva*. As duas denominações designam fenômenos semelhantes.

O *princípio da capacidade contributiva objetiva* direciona-se em um duplo plano: vertical e horizontal. No plano *vertical*, o princípio deve aplicar-se de modo progressivo, ou seja, a carga tributária individual deve aumentar em uma proporção maior ao incremento de riqueza disponível. A existência de faixas de tributação (p. ex.: no IRPF) é uma forma de aplicação deste caso.

No plano *horizontal*, exige-se que contribuintes em mesma capacidade econômica sejam tributados de maneira idêntica. Se, nesse caso, se produz uma distorção, esta deve ser reparada, mesmo que os tributos em forma isolada respeitem o princípio da capacidade contributiva. Contribuintes com mesma faixa de renda devem ser tributados com a mesma alíquota do imposto sobre a renda, por exemplo.

A *capacidade contributiva relativa ou subjetiva* significa que a repartição da carga tributária deve respeitar a igualdade entre os contribuintes no dever de contribuir para a arrecadação de tributos. Significa que todos os contribuintes devem participar de modo isonômico no financiamento da esfera pública. Não haverão discriminações injustificadas. Todos devem contribuir, salvo os casos autorizados de isenção, não incidência e imunidades. Esse é um princípio republicano, que se diferencia do princípio aristocrático de que alguns indivíduos não deveriam contribuir em função de seu *status social* (nobreza ou realeza).

3.3.7.3 O âmbito objetivo do princípio da capacidade contributiva

Geralmente, costuma-se classificar princípio da capacidade contributiva em duas espécies: i) capacidade contributiva absoluta e relativa; e ii) capacidade objetiva e subjetiva. As duas denominações designam fenômenos semelhantes. Preferimos mencionar os dois casos como pertencentes a âmbitos diferentes do princípio da capacidade contributiva: o âmbito *objetivo* e o âmbito *subjetivo*.

3.3.7.4 Características do âmbito objetivo do princípio da capacidade contributiva

A capacidade absoluta ou objetiva à escolha de *fatos indicadores de capacidade econômica*. A capacidade contributiva no seu âmbito objetivo absoluto manifesta--se, dessa forma, na própria repartição constitucional de competências.

Cabe ao legislador escolher determinados fatos indicadores de capacidade econômica que farão incidir a norma jurídico-tributária. Não nos interessará aqui a pessoa do contribuinte ou a sua situação individual. O princípio da capacidade contributiva, ao eleger fatos da realidade econômica como os únicos fatos relevantes para fins de dotar o Estado com os recursos necessários à sua atividade, procede a uma limitação fundamental à ação tributante do Estado.

O âmbito objetivo do princípio da capacidade contributiva caracteriza-se por ser um princípio voltado especialmente ao legislador ordinário. Se o legislador eleger fatos que não sejam indicadores de capacidade econômica, estes estarão maculados pelo vício de inconstitucionalidade.

Discordamos do entendimento de que a capacidade contributiva em seu aspecto objetivo ou absoluto represente um princípio pré-jurídico. Sua natureza jurídica decorre do fato em ser uma limitação jurídica à ação do legislador. Caberá ao legislador definir os fatos que possuam significação econômica[39]. Não será razoável e constitucional estabelecer um imposto com critérios materiais fundados em raça, cor, etnia etc. Roque Carrazza, com propriedade, afirma que: “o legislador tem o dever, quando descreve a hipótese de incidência dos impostos, de escolher

---

[39] Nesse sentido, ver CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário.* São Paulo: Malheiros, 1997, p. 64.

fatos que exibam conteúdo econômico"[40].

O princípio da capacidade contributiva é um princípio jurídico da maior relevância, seja em seu aspecto objetivo, seja em seu aspecto subjetivo, representando em ambos os casos uma concretização importante do princípio da igualdade no direito tributário brasileiro.

3.3.7.5 O plano vertical e horizontal (horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit)

O princípio da capacidade contributiva em seu aspecto objetivo se direciona em um plano duplo: *vertical e horizontal*. No *plano vertical*, o princípio deve aplicar-se de modo progressivo, ou seja, a carga tributária individual deve aumentar em uma proporção maior ao incremento de riqueza disponível. No *plano horizontal,* exige-se que contribuintes em mesma capacidade econômica sejam tributados da mesma maneira. Se, nesse caso, se produz uma distorção, esta deve ser reparada, mesmo que os tributos em forma isolada respeitem o princípio da capacidade contributiva.

Conforme Molina, apesar de existirem diversas manifestações de capacidade contributiva, somente existe uma fonte impositiva: *a riqueza.* A riqueza *que se obtém e se tenha acumulado* [41] . Os diversos tributos seriam instrumentos para a determinação da porcentagem de riqueza que contribuirá para a manutenção dos serviços públicos estatais.

A tributação da capacidade contributiva de um contribuinte exige a coordenação de diversas figuras entre si, com respeito a critérios coerentes de imputação (*Systemgerechtigkeit*)[42]. Isso se deve ao fato de que os diversos tributos imputam manifestações diferentes da capacidade econômica do agente.

No seu sentido *vertical*, o princípio determina o nível máximo de carga contributiva que pode incidir sobre a capacidade contributiva de determinado contribuinte, sem afetar seu direito à propriedade e à livre iniciativa. Roque Carraza alertava que: "[...] a lei deve em atenção ao princípio da capacidade contributiva e

---

[40] Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 79-80.
[41] Cf. MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal*. Madrid: Oriol-Urquijo, 1998, p. 109.
[42] Idem.

garantir que a renda tributável seja obtida subtraindo-se, da renda global, os gastos necessários do contribuinte, máxime os representados por seus encargos familiares"[43].

A doutrina estrangeira estabelece a noção de que o princípio da capacidade contributiva permite a imputação tão somente dos rendimentos reais, excluindo--se aqueles considerados meramente fictícios ou nominais, o que é denominado na doutrina alemã de *Prinzip der Ist-Einkommnsbesteurung* e na doutrina italiana de *il requisito di effetità.* O requisito de efetividade ou de renda efetiva ainda merece um estudo mais aprofundado pela doutrina nacional, especialmente pela importância do tema.

No Direito brasileiro, podemos vislumbrar como uma forma de violação do "requisito de efetividade" a antecipação da exigibilidade do tributo, conhecida também como substituição "para a frente". No caso da substituição para a frente, o contribuinte torna-se devedor de operações mercantis incertas e futuras relativas a mercadorias adquiridas previamente. Nesse caso, a legislação tributária do ICMS determina ao sujeito passivo da obrigação tributária o dever de recolher previamente o "valor" do tributo referente a operações incertas e futuras, como forma de facilitar a administração fiscal.

O estabelecimento de ficções sobre a riqueza, a exigência de pagamento adiantado de tributos de mercadorias que estão sujeitas à perda, deterioração ou desuso implicam violação do princípio da capacidade contributiva justamente em seu aspecto de imputar a tributação tão somente à riqueza existente. A determinação da carga tributária máxima a ser imputada, especialmente tendo em conta a imposição indireta, impõe sérios problemas de quantificação, que dificilmente encontram soluções razoáveis, a não ser na análise particular e direta de cada caso, mesmo assim com grandes dificuldades.

A definição de um mínimo necessário à existência digna depende da situação econômica geral da sociedade e da necessidade mínima reconhecida pela comunidade jurídica, constituindo-se em um conceito jurídico indeterminado, a ser

---

[43] CARRAZZA, Roque. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 80.

preenchido pela concreção legislativa e pelo controle judicial[44].

Outro problema interessante é o caso dos tributos que atendem a finalidades extrafiscais. Estes pressupõem *ab initio* uma fuga à análise direta da capacidade contributiva, dirigindo-se especialmente a outras considerações de política pública.

3.3.7.6 Alcance do princípio

O texto do art. 145, em seu § 1º, determina que se aplica o princípio da capacidade contributiva "sempre que possível". Quais os limites desse enunciado? Quando se considera possível e impossível de aplicar o princípio? Quais os critérios a serem utilizados? Existe um conjunto de questionamentos que exigem uma análise mais detida.

O princípio da capacidade contributiva aplicar-se-ia a todos os tributos em uma concepção mais ampla e somente ao imposto sobre a renda em uma concepção mais restritiva. O STF entendeu que o princípio da capacidade contributiva aplicar-se-ia de modo amplo. Essa compreensão subjaz no julgamento da constitucionalidade da alíquota progressiva do ITCD [45] . Consagrou-se o entendimento de que a técnica da progressividade pode ser aplicada aos denominados impostos reais, sem ofensa ao texto constitucional.

A aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos sobre o consumo tem gerado uma viva e importante discussão na doutrina. Em nosso entender, o princípio realiza-se de modo indireto pela aplicação do princípio da essencialidade.

---

[44] Cf. Ibidem, p. 65. Uma decisão interessante foi dada pelo *Bundesverfassungsgerichts*, Repertório Oficial da Jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão, 93, 121, 138, o qual entendeu estranhamente que o princípio da capacidade contributiva e o direito de propriedade impedem que o conjunto da carga fiscal *(Gesamtbelastung*) exceda o limite de 50% dos ingressos do contribuintes, segundo o entendimento de que a propriedade deve servir por igual o interesse público e o privado. Nesse sentido, ver MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal*. Madrid: Oriol-Urquijo, 1998, p. 67.

[45] RE 562.045, com repercussão geral.

3.3.7.7 Da possibilidade dos impostos fixos

Um dos temas mais polêmicos em matéria de tributação é a possibilidade de instituição de impostos fixos. Os impostos fixos são aqueles nos quais o montante é apontado pela lei, de modo invariável desrespeitando o preceito constitucional de que os impostos devem atentar ao máximo ao caráter pessoal do contribuinte.

Esse é o caso dos municípios que estabelecem a alíquota de ISS incidente sobre determinados serviços, tais como os serviços médicos e advocatícios. Esses geralmente são fixados em lei municipal em *x* unidades (salários mínimos, unidades de referência municipal, unidades fiscais, entre outros) por ano, para cada advogado. Alega-se que o imposto padece de inconstitucionalidade, por ferir a exigência de que os impostos devem revestir caráter pessoal e respeitar a capacidade econômica do contribuinte. Assim, o advogado recém-formado será tributado da mesma forma que o mais renomado da cidade. Não cremos que exista uma inconstitucionalidade *a priori* no presente caso.

Especialmente porque atividades distintas podem ter critérios de tributação distintos, desde que não violem a neutralidade concorrencial ou provoquem distinções arbitrárias. O mesmo caso ocorria com a possibilidade de inclusão somente dos escritórios de contabilidade no regime de apuração do Simples Nacional. Afastava-se a possibilidade de opção por outras categorias de profissionais liberais, mas sem ofender diretamente o princípio da isonomia e da capacidade contributiva.

3.3.7.8 Destinatário do princípio

Questiona-se se o princípio da capacidade contributiva protege somente as pessoas físicas e se somente nesse campo é que se pode falar de um exercício pleno desse direito. Caberia falar da aplicação do respeito à capacidade contributiva no âmbito das *pessoas jurídicas*? Estas deveriam ser protegidas de alguma forma? Cremos que sim. Entendemos que é possível se aplicar o princípio da capacidade tanto a pessoas jurídicas quanto a pessoas físicas. Um exemplo relevante está no

tratamento diferenciado e favorecido às pequenas e microempresas.

O princípio da capacidade contributiva se aplica às pessoas jurídicas em dois sentidos principais:

> i) *em sentido objetivo*, devemos proceder tão somente considerações relacionadas ao fato econômico representativo de capacidade econômica;
> ii) *em sentido subjetivo*, devemos dar tratamento isonômico a todos os contribuintes. Qualquer discriminação somente será admitida entre contribuintes que não se encontrem em situações equivalentes.

Este é o objetivo cada vez mais relevante no Direito brasileiro: encontrar padrões de interpretação constitucional que garantam coerência na interpretação do texto maior. A decisão sem critérios é uma decisão arbitrária e, como tal, não se coaduna com o Estado Democrático de Direito. A exigência por um discurso coerente, que demonstra sua *ratio decidendi* e veicula uma racionalidade material, é exigência de controle do cidadão.

A capacidade *contributiva subjetiva* implica que a repartição da carga tributária deve respeitar a igualdade entre os contribuintes no dever de contribuir para a arrecadação de tributos. Está expresso na Constituição de 1988 ao estabelecer que: "é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente...".

No entanto, indica também que a tributação deve levar em conta o máximo possível a situação individual do contribuinte. Valoriza-se a personalização em direito tributário, o qual se traduz na adequação da imputação fiscal as *condições pessoais* de cada contribuinte. O princípio da capacidade contributiva constitui-se em direito tributário nacional em um fator de discriminação legítima, não somente como fator de tributação, mas também como critério de gradação de tributos.

O princípio da capacidade contributiva protege as pessoas jurídicas, inclusive as sociedades de fato, por meio de seu âmbito objetivo e subjetivo.

A aplicação do princípio da capacidade contributiva, em seu aspecto subjetivo, pode ser encontrada no comando constitucional dirigido ao legislador em relação às

microempresas. Nesse sentido, o art. 179 da CF/88, que determina que:

> *Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.*

Grande parte da tarefa interpretativa estará em centrar esforços na busca da eficácia da capacidade objetiva e subjetiva. O princípio da capacidade contributiva deve realizar uma dupla tarefa: primeiro, do ponto de vista objetivo, ele deve impedir o legislador de definir como tipos tributários fatos sem relevância econômica. Segundo, com relação à situação do contribuinte, ele deve preservar um mínimo necessário à sobrevivência. Estará também o legislador obrigado a estabelecer critérios de progressividade para a tributação sobre a renda auferida.

A cláusula "[...] *sempre que* possível [...]", contida no art. 145, § 1º, da CF/88, figura um preceito constitucional fundamental para o legislador, representando mais do que uma mera orientação, apelo ou recomendação ao legislador. Caberá ao legislador, na medida da possibilidade, obedecer ao princípio da capacidade contributiva. Dessa forma, se a hipótese de incidência da norma jurídica tributária permitir, deverá o legislador atender ao caráter pessoal do imposto e graduá-lo conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Duas leituras podem decorrer do presente preceito constitucional, primeiro em relação aos tributos e em relação aos sujeitos a serem tributados. Quanto aos impostos, pode-se entender que o texto constitucional apresenta que, sempre que a natureza do imposto permitir, este deverá respeitar o caráter pessoal e a gradação segundo a capacidade econômica.

Dessa forma, *a contrario sensu* se o imposto não permitir, este não será obrigado a respeitar aqueles ditames. Este fenômeno decorre do fato de que há impostos que, por sua natureza, não podem atender ao princípio da capacidade contributiva de forma plena.

Este é o caso do ICMS, visto que a carga econômica deste imposto é repassada ao contribuinte pelo preço da mercadoria. Quem realmente suporta o

ônus econômico desse imposto não é o contribuinte (o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil), mas, sim, o consumidor final da mercadoria. Esta carga econômica será a mesma seja o consumidor final pobre, seja rico. Assim, um quilograma de sal custará o mesmo para um milionário e para uma empregada doméstica, indiferente a capacidade subjetiva de cada um dos contribuintes em suportar o ônus econômico do imposto sobre a circulação da mercadoria. Conforme Roque Carrazza, não é da natureza do ICMS ser graduado conforme a capacidade econômica dos contribuintes.

3.3.7.8.1 Princípio da capacidade contributiva e os outros princípios tributários

O princípio da capacidade contributiva por sua posição relevante no ordenamento jurídico se relaciona com uma grande quantidade de outros princípios. Seria este princípio derivado de outros princípios fundamentais? De qual seria?

Não cremos que ele seja derivado do *princípio da solidariedade*. Nem concordamos que a própria solidariedade é fundamento do ordenamento jurídico como um todo. O princípio da solidariedade carece de uma estrutura clara. Tampouco se identifica qual seja o seu conteúdo essencial. Outra limitação é o seu posicionamento como um princípio implícito no texto constitucional. Não se questiona a importância desse princípio, contudo, não se verifica a possibilidade de derivar uma eficácia direta deste. Sem dúvida, é um princípio que exige um aprofundamento por parte da doutrina.

Em nosso entender, o *princípio da igualdade* está na base do princípio da capacidade contributiva. Este daria consistência à tributação sobre a renda, sobre a progressividade nos tributos sobre o patrimônio, na ideia de mínimo existencial, entre outros.

3.3.7.9 Do princípio da capacidade contributiva como derivação do princípio da igualdade

O princípio da igualdade atua como um sobreprincípio do qual decorrem outros princípios, tais como o princípio da capacidade contributiva. Um princípio é fundamento de outro quando: i) dele se deduz outro; ii) outorga finalidade para outro de ordem inferior; e iii) dele se outorga competência normativa[46].

O princípio da igualdade é sobreprincípio do princípio da capacidade contributiva porque este pode ser deduzido daquele. O primeiro é norma geral de onde deriva o segundo princípio, pode-se dizer, dessa forma, que o princípio da capacidade contributiva constitui expressão, especificação ou aplicação do princípio da igualdade.

A finalidade da proteção da capacidade contributiva pode ser buscada no valor igualdade. Esse é o caso do art. 145, § 1º, da CF/88, o qual dispõe que: "... sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte". Caberá ao legislador ou ao julgador mediante concreção da norma jurídica proceder a verificação dos meios mais adequados para alcançar o fim proposto pela norma jurídica.

Por fim, o princípio da igualdade estabelece o fundamento normativo para o respeito à capacidade contributiva. Os princípios funcionam como "pontos de partida" do raciocínio judicial. Assim, o juiz perante o caso concreto de uma discriminação entre dois contribuintes deverá analisar esta situação frente ao princípio da capacidade contributiva. Determina o art. 145, § 1º, da CF/88, que: "[...] sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte", estabelece ao julgador a possibilidade de realizar o preenchimento da moldura normativa por meio do raciocínio judicial, criando, desta forma, uma norma individual e concreta adequada ao caso concreto.

O princípio da capacidade contributiva deriva do *princípio da isonomia tributária*, porém não são idênticos. Esse princípio recebe da igualdade o seu núcleo essencial de sentido de que partes iguais devem ser tributadas igualmente e partes

---

[46] Ver GUASTINI, Ricardo. *I princípio di Diritto. Il Diritto dei Nuovi Mundi*. Padova: Cedam, 1994, p. 2.

distintas devem possuir tributação distinta. Ambos os princípios possuem um sentido relacional (entre partes) e material (efetiva igualdade), a diferença entre outros está no fato de que a capacidade contributiva é a modalidade específica de realização da igualdade de tributação a ser aplicada nos impostos pessoais, tendo por base a capacidade econômica dos contribuintes. Poderíamos citar as seguintes diferenças:

> – o princípio da igualdade se dirige a todos os tributos; a capacidade contributiva somente a *determinados tributos*;
> – o princípio da igualdade deve ser sempre observado por todos os tributos; enquanto o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado *sempre que possível;*
> – o princípio da igualdade deve ser aplicado tendo por base as características do contribuinte; a capacidade contributiva, por sua vez, deve ser avaliada com base na *capacidade econômica do contribuinte*;
> – o princípio da igualdade deve ser aplicado conforme o modo mais adequado à realização da justiça do caso concreto; o princípio da capacidade contributiva exige que os impostos devem ser *graduados* conforme a capacidade econômica do contribuinte.

A *proteção do mínimo existencial* se relaciona diretamente com o princípio da capacidade contributiva. O núcleo essencial desse conceito está na proteção de uma esfera patrimonial intocável pela tributação. O mínimo existencial indica o mínimo necessário para a subsistência de determinado contribuinte, que deve estar protegido de qualquer forma de tributação. Somente será possível a tributação a partir deste limite mínimo.

O texto constitucional brasileiro não adotou expressamente a expressão "mínimo existencial", de tal forma que diversas dúvidas surgem sobre a sua aplicação no Direito brasileiro. Afinal qual seriam o seu regime e sua forma de aplicação. Alguns autores negam a sua aplicação em nosso sistema. Poderia existir uma norma cogente sem previsão legal?

Cremos que mesmo sem um dispositivo expresso no texto constitucional é adequado entender que o princípio decorra do direito fundamental à dignidade da pessoa humana. A determinação do seu conteúdo é um pouco mais problemática. Existem diversas compreensões do que venha a ser o mínimo existencial de uma pessoa. Existe o limite de isenção do IRPF, o conceito de cesta básica no ICMS, de

salário mínimo, de salário de referência nos benefícios do INSS. Afinal, qual seria o conceito mais próximo do mínimo existencial? Dentre as diversas formas de determinar a abrangência do mínimo existencial, podemos citar o recurso ao art. 7º, IV, da CF que impõe os parâmetros para a composição do salário mínimo.

A ausência de um dispositivo expresso impede a possibilidade de uma eficácia direta do mínimo existencial. Tornam-se importantes os limites e o alcance da intributabilidade do mínimo à subsistência.

3.3.7.10 Do princípio da capacidade contributiva e da vedação de confisco

O *princípio da vedação de confisco* possui um relacionamento estreito com o princípio da capacidade contributiva. Um imposto confiscatório ofende diretamente a capacidade contributiva do cidadão. A proibição do confisco e a proteção do mínimo vital devem ser consideradas como decorrência do princípio da capacidade contributiva. Existem algumas diferenças entre os dois princípios, quais sejam:

> – o princípio da vedação de confisco se dirige a todos os tributos; a capacidade contributiva somente a determinados tributos;
>
> – o princípio da vedação de confisco deve sempre ser observado pelo sistema tributário como um todo; enquanto o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado *sempre que possível*;
>
> – o princípio da vedação de confisco deve ser aplicado tendo por base as características do contribuinte, especialmente o seu patrimônio; enquanto a capacidade contributiva, por sua vez, deve ser avaliada com base na *capacidade econômica* do contribuinte;
>
> – o princípio da vedação de confisco deve ser aplicado conforme o modo mais adequado à realização da justiça do caso concreto; enquanto o princípio da capacidade contributiva exige que os impostos devem ser *graduados* conforme a capacidade econômica do contribuinte.
>
> Deve-se esclarecer que o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado *respeitando* "[...] os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."[47]

---

[47] Redação dada pelo art. 145, § 1º: "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos

O STF ao tratar do tema da majoração de alíquota de contribuição previdenciária de servidor público se deparou com a questão da existência de ofensa a os princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco. No caso se entendeu que a ausência de estudo atuarial específico e prévio à edição de lei que aumente a contribuição previdenciária dos servidores públicos não implica vício de inconstitucionalidade, mas mera irregularidade que pode ser sanada pela demonstração do déficit financeiro ou atuarial que justificava a medida[48].

3.3.7.11 Do princípio da capacidade contributiva e do mínimo existencial

Considerando que o Estado não tem a atribuição de assegurar positivamente o mínimo necessário à sobrevivência de cada um, então não pode lhe ser autorizado retirar aquilo indispensável à manutenção de um *mínimo de dignidade*.

O mínimo existencial está garantido contra a incidência fiscal abusiva em diversos dispositivos constitucionais, dentre os quais podemos citar as *imunidades constitucionais*, exemplificativamente, referentes à vedação de taxas para o acesso à justiça, informações pessoais e defesa de direitos (art. 5º, XXXIV, LXXII, LXXIV e LXXV, da CF) e a imunidade do ITR sobre pequenas glebas rurais destinadas ao sustento familiar (art. 153, § 4º, da CF).

Cabe ao poder público atuar com parcimônia na distribuição de benefícios fiscais, sob a forma de isenções, com o intuito de incentivar e promover o direito de todos à saúde (art. 196); o direito de todos à educação (art. 206, IV); e a proteção da família, da infância e da adolescência e daqueles que necessitam de assistência social para a sua manutenção (art. 203).

3.3.7.12 Do princípio da capacidade contributiva e a extrafiscalidade

O princípio da capacidade contributiva possui natureza essencialmente fiscal, ou seja, pretende distribuir os encargos fiscais na comunidade em conformidade com

---

individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte".

[48] ARE 875958/GO (Tema 933 RG).

a capacidade econômica que cada um possua para suportar os tributos. A *extrafiscalidade*, por sua vez, pretende impor a tributação com base em outros critérios, especialmente a regulação, a promoção, o incentivo e o desincentivo de determinada conduta. Assim, a extrafiscalidade está relacionada ao estímulo de políticas públicas, tais como o incentivo a certa política industrial, familiar, econômica, entre outras.

A extrafiscalidade amplia os interesses da tributação de tal modo a influenciar a estrutura da sociedade, enquanto o princípio da capacidade contributiva divide o esforço fiscal conforme a estrutura social vigente. Desse modo, a justiça fiscal somente pode ser combinada com a justiça social quando houver uma coordenação coerente entre a aplicação do princípio da capacidade contributiva e da extrafiscalidade, especialmente da distribuição de rendas e da diminuição das desigualdades sociais. O princípio da capacidade contributiva concretiza a justiça fiscal segundo uma situação existente, enquanto a tributação extrafiscal, que objetiva a redistribuição de renda, busca mudar a estrutura social e alcançar a sociedade como "deveria ser".

3.3.7.13 Do princípio da capacidade contributiva e do princípio da essencialidade

Os tributos sobre o consumo devem ou não respeitar o princípio da capacidade contributiva, em vista da expressão constitucional "sempre que possível"?

Em nosso entender, o *princípio da essencialidade* da tributação, mediante aplicação de critérios de seletividade, é uma forma de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos sobre o consumo. O denominado princípio da essencialidade determina a exigência de critérios diferenciados para a aplicação de alíquotas aos produtos essenciais e supérfluos, de tal modo que os produtos essenciais sejam gravados com uma alíquota mais baixa e os produtos de luxo com uma alíquota mais elevada. O que distinguiria a aplicação de alíquotas seria a essencialidade de cada produto. Desse modo, as pessoas de menor renda teriam indiretamente uma incidência menor de tributos e os mais ricos, consumidores de produtos de luxo, teriam uma tributação maior.

O princípio da essencialidade é aplicável obrigatoriamente ao IPI e facultativamente ao ICMS e representa um importante instrumento de realização da justiça fiscal e de combate à regressividade dos impostos sobre o consumo.

3.3.7.14 Princípio da capacidade contributiva e as espécies tributárias

O princípio da capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias, mas especialmente aos impostos. No caso dos tributos vinculados, esta aplicação se dá de modo restritivo, especialmente com relação à proibição do confisco e à proteção do mínimo vital.

No caso do imposto sobre a renda, o princípio da capacidade contributiva se aplica diretamente (art. 145, § 1º, da CF) e se realiza por meio dos princípios específicos da generalidade, da universalidade e da progressividade. Os impostos sobre o consumo têm obediência indireta ao princípio por meio da aplicação da técnica da seletividade e do princípio da essencialidade.

Os tributos reais, ou seja, sobre a propriedade, devem ou não sujeição ao princípio da capacidade contributiva? O STF tem entendido que é possível, por meio da utilização do princípio da progressividade. Esta tem sido a forma encontrada de combinar os impostos reais com o princípio da capacidade contributiva.

As contribuições sociais obedecem indiretamente ao princípio da capacidade contributiva ao respeitarem os princípios da vedação de confisco, da proibição de excesso, do mínimo existencial e da proteção das imunidades tributárias[49].

3.3.8 Princípio da progressividade

O *princípio da progressividade* pressupõe uma tributação graduada conforme a capacidade econômica do contribuinte. A presença de uma tabela de alíquotas progressivas procura alcançar a renda efetiva do contribuinte pessoa física.

O *princípio da progressividade* deriva diretamente do princípio da capacidade

---

[49] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. II. *Valores e princípios constitucionais tributários*, p. 308.

contributiva. Não se trata de uma aplicação de uma política fiscal de redistribuição de renda e de justiça social, tampouco ofende o princípio da igualdade. De modo algum, o princípio da progressividade seria um exercício de extrafiscalidade em prol da promoção dos direitos fundamentais. Obviamente, o exercício desvirtuado da progressividade em alíquotas de 75%, 85% ou 95% são abusivas e ofendem diretamente ao princípio da igualdade e da vedação de confisco.

3.3.8.1 Da utilização de uma técnica de progressividade gradual ou simples

Existem duas formas de cálculo da progressividade: de modo gradual ou simples. No cálculo gradual, realiza-se o cálculo por etapas ou faixas, em vários cálculos sucessivos, enquanto no caso do cálculo simples haverá um cálculo único. O cálculo será simples quando adotar apenas a alíquota prevista para a faixa na qual se deve tributar. No modelo gradual, haverá aplicação de um cálculo gradual por faixas e, finalmente, uma soma de todos os cálculos parciais, resultando em um valor final.

Na prática, a tabela do IR apresenta outra coluna na tabela denominada de dedução, que representa o valor a ser descontado para alcançar, de modo mais rápido, o mesmo resultado da tributação com cálculos sucessivos, de tal modo que em vez de realizar um cálculo faixa por faixa se permita a utilização de alíquotas únicas. Cabe ressaltar, contudo, que tal resultado é o mesmo daquele aplicando-se o modelo faixa por faixa.

Ao tratar da Contribuição previdenciária do empregado e do trabalhador avulso o STF entendeu pela constitucionalidade da progressividade simples estipulada no art. 20 da Lei 8.212/91, por meio da apuração das contribuições previdenciárias devidas pelo segurado empregado, inclusive o doméstico, e pelo trabalhador avulso mediante a incidência de apenas uma alíquota[50].

---

[50] RE 852796/RS (Tema 833 RG), com a seguinte Tese Fixada: "*É constitucional a expressão 'de forma não cumulativa' constante do 'caput' do art. 20 da Lei 8.212/1991*".

3.3.8.2 Da necessidade de expressa previsão constitucional

O STF tem decidido de modo claro e em mais de um julgado sobre a necessidade clara de expressa previsão constitucional para que ocorra a instituição da progressividade fiscal nos tributos ditos "reais" (IPTU, ITBI e ITCD. Entendeu o STF que se trata de matéria sujeita a estrita previsão, de tal modo que não se podem instituir alíquotas progressivas em situações não autorizadas pelo texto da Constituição[51]. Para a Corte, não se pode fora das hipóteses taxativamente indicadas no texto da Carta Política aplicar a progressividade na definição das alíquotas[52].

3.3.8.3 IPTU progressivo

A possibilidade da autorização constitucional para a cobrança de IPTU progressivo é um dos temas mais controvertidos na atualidade, especialmente pelo precedente que criará com a autorização para que uma emenda constitucional permita que tributos ditos "reais" possam estar submetidos a um regime de progressividade fiscal.

A progressividade pode ser classificada em fiscal ou extrafiscal, conforme a função que venha a desempenhar. Considera-se como progressividade fiscal aquela em que a instituição de alíquotas progressivas tenha por objetivo determinar a real capacidade contributiva do contribuinte. O objetivo desta norma é redistribuir de modo justo o encargo de pagar tributos entre os mais ricos e os mais pobres. Nesse caso, presume-se que o fato de alguém possuir um imóvel de maior valor imobiliário do que outro contribuinte tenha maior capacidade econômica para pagar mais tributos.

A progressividade extrafiscal é aquela em que a instituição de alíquotas progressivas tem por sentido incentivar, induzir ou desincentivar determinada conduta ou realizar determinado fim que não possui sentido fiscal, tal como distribuir renda, incentivar uma determinada política urbana de descentralização ou de

---

[51] STF, ADC 8.
[52] STF, ADI 2.010-2.

mobilidade urbana, proteger o meio ambiente e incentivar um desenvolvimento sustentável, entre outros.

O STF adotava o entendimento da impossibilidade da progressividade fiscal ao IPTU, em função de sua natureza real. Este foi o sentido do julgamento do RE 153.771-0, realizado em 20 de novembro de 1996. Conforme a Corte:

> [...] no sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu art. 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o art. 156, § 1º (específico). A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do art. 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no art. 156, I, § 1º. Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no art. 156, § 1º [...].

O STF decidiu em diversos outros precedentes que o IPTU possui natureza real e que não poderia estar sujeito ao princípio da progressividade, visto que não permite a correta aferição da capacidade contributiva do contribuinte[53]. Por fim, foi editada a Súmula 668 que determina que: "é inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana".

Apesar desses precedentes, o STF ainda não julgou pela inconstitucionalidade da Emenda n. 29/2000.

3.3.8.4 ITBI progressivo

O STF, em um caso paradigmático, entendeu ser inconstitucional a tributação progressiva do ITBI adotada pela Lei n. 11.154/91 do município de São Paulo. Este

[53] RE 153.771; RE 192.732; RE 193.997, entre outros.

entendimento foi consolidado na Súmula 656 do STF que determinou: "É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *'inter vivos' de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel*"[54].

3.3.9 Princípio do tratamento nacional

O *princípio do tratamento nacional* está previsto no art. 152 da CF que determina:

> *Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.*

Diversas Constituições nacionais trataram de assegurar a proteção do mercado nacional unificado, da igualdade no tratamento no comércio interestadual de mercadorias, da neutralidade fiscal e do federalismo brasileiro. A primeira Constituição a tratar diretamente do tema foi a de 1934 que expressamente determinou que o imposto sobre as vendas seria uniforme, sem distinção entre produtos em razão da sua procedência ou destino[55]. Anteriormente, a defesa do mercado nacional integrado somente poderia ser realizada com o recurso aos princípios da igualdade, da uniformidade geográfica e do federalismo nacional. Inicialmente, o dispositivo da Constituição dirigia-se apenas ao imposto sobre vendas e não para todos os tributos.

Esta regra foi repetida na Constituição de 1937[56] e ampliada na Constituição de 1946 para todas as espécies de tributos e mesmo de tratamento tributário ("... não poderão estabelecer diferença tributária ...")[57]. A Constituição de 1967

---

[54] Aprovação em sessão plenária de 24-9-2003.

[55] "Art. 8º, § 1º O imposto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos."

[56] "Art. 23. § 1º O imposto de venda será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie de produtos."

[57] "Art. 32. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão estabelecer diferença tributária, em razão da procedência, entre bens de qualquer natureza."

manterá essa proteção ampliada para todos os tipos de tributos[58].

Este dispositivo visava concretizar os princípios constitucionais do federalismo (art. 60, § 4º, I) e da igualdade de tratamento em matéria tributaria (art. 150, I). O federalismo deve ser protegido pela noção de que o mercado interno nacional deve ser unificado, sem a presença de fronteiras ou de barreiras alfandegárias. O princípio da igualdade de tratamento deve ser protegido de distorções tarifárias decorrentes de incentivos ou barreiras fiscais.

3.4 Princípio da neutralidade fiscal

O princípio da neutralidade fiscal deve, em sua aplicação, tentar alcançar os preceitos de eficiência, menor onerosidade e menor influência possível nas decisões dos agentes econômicos.

O conceito de neutralidade significa que produtos em condições similares devem estar submetidos a mesma carga fiscal. Viola esta exigência o caso dos impostos em cascata. Somente estará assegurada a neutralidade quando não forem produzidas distorções competitivas. A neutralidade deve respeitar os aspectos federativos da tributação sobre o consumo e com o tratamento das "fronteiras fiscais" (*tax frontiers*).

3.4.1 Princípio da igualdade de tratamento

O *princípio da igualdade* está relacionado à noção de garantia da eficiência do mercado, da proteção das condições de concorrência efetiva e da livre circulação de bens. Possui a eficácia de norma de "limitação de competência" e de "proteção contra o arbítrio".

O *tratamento discriminatório* possui diversas acepções, podendo ser entendido como: *tratamento diferenciado para situações comparáveis*, *diferenciação injustificada*, *diferenciação casuísta ou subjetiva.*

---

[58] "Art. 21. É vedado: [...] III – aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino."

Na jurisprudência estrangeira, adotou-se um conceito substantivo de *igualdade de tratamento* (*Italian Refrigerators Case – 1963*). Nesse caso, decidiu-se que o "tratamento diferenciado de situações não comparáveis não implica automaticamente a conclusão de que houve discriminação" (*the different treatment of non-comparable situations does not lead automatically to the conclusion that there is discrimination*). Assim, uma aparente discriminação pode, na verdade, apresentar uma substantiva ausência de discriminação.

O *princípio da igualdade de tratamento* se aplica igualmente aos estados, Distrito Federal e municípios, impedindo-os de proceder distinções tributárias ilegítimas em razão da procedência ou destino. A norma não limita expressamente a União em suas distinções entre bens e serviços em razão do interesse nacional, desde que respeitando o princípio da igualdade (art. 150, I) e da uniformidade (art. 151, I).

Não será admitida a aplicação de qualquer medida que implique barreira ao comércio intranacional, incluindo-se exigências administrativas ou fiscais não tarifárias. O direito internacional já tratou do tema nos casos julgados pela OMC: "Couro e peles na Argentina" (*Argentina – Hides and Leather*) e "Bananas na União Europeia" (*EC – Bananas III*). No caso "Couro e peles na Argentina" (*Argentina – Hides and Leather*), a OMC analisou as medidas de pré-pagamento de IVA no momento de sua importação. Considerou-se, nesse caso, que tal situação seria considerada uma medida interna, dado que é aplicável somente nos casos de revenda no mercado doméstico[59].

No caso das "Bananas na União Europeia" (*EC – Bananas III*), o Corpo de Apelação (*Appellate Body*), ao tratar do caso das licenças de importação de bananas, considerou estas medidas inconsistentes com o acordo da OMC. Alegava a União Europeia que estas medidas eram de fronteira (*border measure*) e não internas. Tal argumentação não foi aceita pelo corpo de julgadores[60].

O constituinte escolheu a defesa do federalismo e da igualdade como superior a considerações locais de trabalho, cultura ou economia local. Para superar as desigualdades regionais, outros mecanismos devem ser utilizados e não o uso de

---

[59] *Panel Report on Argentina – Hides and Leather, para. 11.145.*

[60] *Report on EC – Bananas III, para. 211.*

alíquotas discriminatórias entre entes federados.

Não se pode alegar a diferença de tratamento tributário para um bem produzido no Estado A em razão do fato que este é mais desenvolvido. Esta seria uma medida sem previsão constitucional. Talvez coubesse à União fazer uso de incentivos fiscais de redução das desigualdades regionais, mas jamais seria apropriado o uso unilateral de alíquotas diferenciadas em função da procedência interna da mercadoria.

A vedação do presente dispositivo dirige-se a toda e qualquer diferença de tratamento tributário interno, incluindo-se neste conceito também a vedação de tratamento diferenciado entre produto nacional e produto estrangeiro[61]. Não poderá determinado Estado membro estabelecer alíquotas de ICMS diferenciadas entre mercadoria local e estrangeira. Decidiu o STJ que o leite importado de país membro de tratado firmado com o Mercosul deve ter mesma isenção concedida a similar nacional.

3.4.2 Princípio da não discriminação em matéria tributária

O *princípio da não discriminação* constitui-se em um dos mais importantes preceitos aplicáveis ao imposto sobre a renda, em direito internacional tributário. Sua utilização é mais destacada nas operações internacionais em que exista a produção de riqueza entre partes conectadas a países diferentes. Observa-se a relevância do princípio especialmente no caso de renda produzida: por filiais ou subsidiárias no exterior; por trabalhadores, executivos, jogadores, artistas ou pensionistas; decorrente de dividendos, juros, *royalties* ou ganhos de capital.

Este princípio se encontra convencionado nos acordos internacionais firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda (ADT). Estes são formulados observando-se a Convenção Modelo da OCDE.

O art. 24 do Modelo OCDE estabelece o princípio da não discriminação em face dos seguintes critérios: a) nacionalidade do contribuinte; b) residência da empresa ou de seu estabelecimento permanente; c) residência do beneficiário, para fins de

---

[61] REsp 480.563.

tributação dos juros, *royalties* e outros pagamentos; ou d) residência do controlador.

O art. 24 do Modelo OCDE estabelece um limite material à competência tributária dos Estados-parte de um acordo ao preceituar regras uniformes ao tratamento dos sujeitos visados por um acordo internacional tributário. O conceito de nacionalidade e não o de residência orientará proibição à discriminação.

3.4.3 Princípio da vedação de confisco

O *princípio da vedação de confisco* está previsto no art. 150, IV, da CF, que determina:

> *Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*
> *[...]*
> *IV – utilizar tributo com efeito de confisco.*

Vejamos com mais detalhes as características deste princípio.

3.4.3.1 Conteúdo

O *princípio da vedação de confisco* possui características acentuadas de uma norma principiológica. Ele designa um fim a ser alcançado, o que não impede que entre em conflito com outros princípios, bem como exige a presença de outros subprincípios para que possa ser devidamente aplicado.

O texto constitucional se dirige expressamente aos "tributos com efeito de confisco", restando a dúvida sobre a possibilidade de sua aplicação às *penalidades*. Existem três soluções para este dilema. De um lado, podemos considerá-lo inaplicável às multas e sanções. A razão desta negativa estaria no fato de que estas estão submetidas a outro princípio, no caso ao princípio da proporcionalidade.

Outra solução seria considerar que os limites ao poder de tributar se estendem tanto aos tributos quanto às penalidades. Por fim, podemos considerar que as sanções devem obedecer cumulativamente aos dois princípios: da

proporcionalidade e da vedação de confisco.

O STF se posicionou pela última corrente no julgamento do ADI 551/RJ. Nesse caso, a Constituição do Estado do Rio de Janeiro, no art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, fixou valores mínimos para multas pela sonegação de tributos estaduais. A Corte julgou que a norma atacada violou o inciso IV do art. 150 da CF. Conforme o julgamento: "a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal".

Um dos julgamentos mais importantes do STF sobre o princípio do não confisco ocorreu sobre a constitucionalidade da incidência da *contribuição previdenciária dos servidores inativos.* A primeira tentativa de tributação dos inativos foi fulminada por inconstitucionalidade formal, dada a inexistência de autorização constitucional expressa para esta tributação. A União havia editado a Medida Provisória n. 1.415, de 29 de abril de 1996, que alterava o art. 21 da Lei n. 8.112/90, instituindo a tributação dos servidores inativos. O STF decidiu que esta alteração era inconstitucional por inexistir previsão constitucional.

Posteriormente, o governo, por meio do art. 4º da Emenda Constitucional n. 41/2003, promoveu novamente a instituição da contribuição previdenciária de inativos e pensionistas, alteração que foi declarada constitucional pelo STF. Votaram pela constitucionalidade dessa contribuição os Ministros Cezar Peluso, Eros Grau, Gilmar Mendes, Carlos Velloso, Joaquim Barbosa, Sepúlveda Pertence e Nelson Jobim. De outro lado, se posicionaram contrários a esta tributação a Ministra-relatora Ellen Gracie e os Ministros Carlos Ayres Britto, Marco Aurélio e Celso de Mello.

3.4.3.2 Alcance do princípio

O princípio da vedação de confisco se aplica a todos os tributos. Alguns casos merecem um estudo mais detalhado.

A vedação de confisco se aplica, inclusive, aos *impostos extrafiscais* (II, IE, IPI e IOF). Esta compreensão decorre da leitura do disposto no art. 153, § 1º, da

CF/88 que determina que a alteração de alíquotas destes impostos somente pode ser realizada nos limites estabelecidos em lei. Determina este dispositivo que: "É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V".

Também estarão sujeitos à vedação de confisco os *impostos submetidos à progressividade extrafiscal* (ITR e IPTU). Estes impostos estão direcionados à realização de um política fiscal de realização da função social da terra. Este fim nobre não pode, contudo, implicar uma forma disfarçada de desapropriação da propriedade fundiária urbana ou rural. No caso do IPTU progressivo, a sua alíquota máxima está estabelecida em 15%, conforme o Estatuto da Cidade (Lei n. 10.257/2001).

Determina o *Estatuto da Cidade* que:

> *Art. 7º Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.*
> *§1º O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o caput do art. 5º desta Lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.*

Cremos que apesar de não haver questionamento explícito o percentual de 15% atinge o limiar da confiscatoriedade e deveria ser repensado.

No caso do ITR, ele não pode ser uma forma disfarçada de descumprir o mandamento constitucional de que a desapropriação será precedida de uma justa indenização.

Questiona-se a possibilidade da imposição de alíquotas confiscatórias de *impostos seletivos (ICMS e IPI)* sobre produtos supérfluos ou causadores de danos à saúde pública (cigarro e bebidas alcoólicas). Cremos que se veda a sua ação confiscatória. O texto constitucional não realiza distinções entre tipos de tributos. A única possibilidade admitida é quando existe suficiente liberdade de escolha ao consumidor que lhe permite escolher entre produtos alternativos com alíquotas menores. Nesse caso, existe um desincentivo ao consumo de determinados produtos

e uma redução de alíquotas de outros, conforme o princípio da essencialidade. Haveria efeito confiscatório se os produtos essenciais fossem taxados a níveis tão elevados que significassem na prática um confisco para todo aquele que adquirisse produtos para a sobrevivência. Nesse caso extremo, estaríamos perante uma forma de escravidão moderna.

Haverá igualmente o confisco toda vez que a tributação das *contribuições* se configurar em uma carga elevada e implique retirada da propriedade do contribuinte. Questiona-se o efeito confiscatório do *desvio de destinação* (*tredestinação*) das contribuições. O problema decorre da natureza tributária das contribuições. Esta espécie tributária se caracteriza por ser finalística, no sentido de que o valor arrecadado está vinculado a determinada finalidade definida constitucionalmente.

Sempre que houver o desvio da finalidade, diz-se que ocorreu o instituto da *tredestinação*, ou seja, a utilização dos recursos fora da finalidade prevista no texto constitucional. O STF entendeu que não há confisco nesse caso, mas um problema no âmbito do direito financeiro. Entendemos em sentido diverso, apesar de esta compreensão ter se firmado na Corte Suprema. A destinação faz parte da estrutura normativa das contribuições e deveria ser rigorosamente respeitada. A falta de rigor, nesse caso, incentiva a irresponsabilidade fiscal e ofende a legitimidade do sistema tributário.

As *taxas* igualmente estão submetidas ao princípio da vedação de confisco. Não se admite que os serviços recebidos possam caracterizar uma retirada completa do patrimônio do contribuinte. Estas devem estar submetidas às regras de proibição de excesso e de proteção ao mínimo existencial.

As *multas*, apesar de não ser consideradas tributos em razão de sua função sancionatória, poderão ter efeito confiscatório. O conceito de tributo exclui claramente as sanções de ato ilícito. conforme o art. 3º do CTN:

> *Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

As *multas abusivas* estão submetidas claramente ao princípio da proporcionalidade, contudo, cremos que se aplicam a elas também o princípio da vedação de confisco. O STF, ao tratar de uma lei que institui uma *multa fiscal de 300%* julgou que:

> a proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas[62].

O STF possui uma longa tradição de controle das sanções fiscais. No julgamento do RE 60.476, em 28-11-1967, já havia decidido que a graduação da multa deve ocorrer de acordo com a gravidade da infração e com a importância desta para os interesses da arrecadação. No julgamento do RE 81.550, em 20-5-1975, decidiu que a multa moratória de feição confiscatória deve ser reduzida a um nível compatível. No RE 91.707, com julgamento em 11-12-1979, admitiu-se a redução de multa confiscatória quando o seu montante for desproporcionado e com feição confiscatória. Decidiu o STF que a multa moratória de 20% não se mostra abusiva ou desarrazoada, inexistindo ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco[63].

3.4.3.3 Carga total

Uma das questões mais relevantes se refere à possibilidade da sua aplicação individualmente em cada tributo em relação à carga fiscal total suportada pelo contribuinte. Tem entendido a jurisprudência que a análise da aplicação da vedação

---

[62] STF, ADI 1.075.
[63] RE 239.964.

de confisco deve ser realizada em relação a toda carga tributária imposta ao contribuinte e não apenas em relação à carga fiscal incidente em cada tributo.

No relevante julgamento pelo STF, no ADI-MC 2.010/DF decidiu-se que:

> a identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte [...].

Esta decisão delimitou de modo claro o alcance do princípio da vedação de confisco às seguintes características:

> i) o *conteúdo* do princípio da vedação de confisco está na proibição da abusiva apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes;
> ii) *o limite* da abusividade encontra-se na apropriação indevida do patrimônio considerado mínimo existencial do contribuinte. É vedada a tributação que torne carga tributária insuportável ao ponto impedir o exercício do direito a uma existência digna, ao exercício da atividade profissional lícita ou da regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo); e
> iii) a identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da *carga tributária*, resultante da incidência *cumulativa. O cálculo deve levar em conta* as múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal. O desafio se encontra na possibilidade de a aferição da carga fiscal total mensurar o efeito cumulativo da cobrança de diversos tributos, mesmo que estejam níveis federativos distintos (União, estados e municípios). Ainda não existem mecanismos seguros para determinar o nível de violação do princípio da vedação de confisco em decorrência da estrutura federativa do Estado brasileiro.

3.4.3.4 Destinatário do princípio

O princípio da vedação de confisco protege tanto as pessoas físicas quanto as pessoas jurídicas. Mesmo o poder público (fundações e empresas públicas) pode estar protegido por este princípio quando houver violação da regra da imunidade recíproca.

3.4.3.5 Princípio do não confisco e os outros princípios tributários

O princípio da vedação de confisco relaciona-se diretamente com o *princípio da capacidade contributiva* e do *mínimo existencial*. O direito fundamental ao mínimo existencial está garantido contra a incidência fiscal abusiva em diversos dispositivos constitucionais, em uma verdadeira proteção contra a ação fiscal confiscatória.

O princípio da vedação de confisco se relaciona igualmente com o princípio da essencialidade, que determina que os bens essenciais devem sofrer uma carga tributária inferior e os bens supérfluos podem ser tributados de modo mais gravoso.

3.4.3.6 Princípio do não confisco e as espécies tributárias

O princípio da vedação de confisco contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias, mas especialmente aos impostos. No caso dos tributos vinculados, esta aplicação se dá de modo restritivo, especialmente com relação à capacidade contributiva e à proteção do mínimo existencial.

No caso do imposto sobre a renda, o princípio da vedação de confisco se aplica diretamente (art. 145, § 1º, da CF/88), em razão do princípio da capacidade contributiva. Indiretamente, os princípios específicos da generalidade, da universalidade e da progressividade devem respeitar a proibição de confiscatoriedade. Os impostos sobre o consumo têm obediência indireta ao princípio por meio da aplicação do princípio da seletividade e da essencialidade. Os tributos sobre a propriedade e as contribuições sociais devem igualmente sujeição ao princípio da vedação de confisco, princípios da capacidade contributiva, da proibição de excesso, do mínimo existencial e da proteção das imunidades

tributárias.

3.4.4 Princípio da boa-fé em matéria tributária

O princípio da boa-fé em matéria tributária tem se destacado como um dos mais importantes na defesa dos direitos do contribuinte, como um mecanismo de vedação de abusos na relação entre a administração tributária e estes. Apesar de o texto constitucional não consagrá-lo expressamente, ele possui evidente relevância para o direito tributário.

3.4.4.1 Conteúdo do princípio

O *princípio da boa-fé* tem por conteúdo a proteção e a promoção do direito fundamental às expectativas legítimas do administrado em relação aos atos da administração. A *proteção da confiança* está no núcleo de seu sentido semântico. A confiança deve ser entendida como garantia das expectativas legítimas contra mudanças injustificadas da conduta da administração fiscal.

Parte-se do pressuposto de que as *condutas reiteradas* da administração tributária geram o dever à administração em não modificar de modo inesperado o seu comportamento sem uma justificativa razoável. O relacionamento entre o contribuinte e a administração deve pautar-se por critérios éticos. De tal forma que as práticas lícitas praticadas de modo reiterado geram a expectativa se serão mantidas no futuro.

O CTN adota esse entendimento no art. 100, III, que determina que:

> *Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: [...]*
> *III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas.*

No mesmo sentido, dispõe o art. 146 do CTN que:

> *Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa*

> *no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

Este dispositivo consagra em nosso direito a noção de que a conduta da administração não pode ser imputada prejudicialmente ao contribuinte. Se o contribuinte seguiu os critérios jurídicos da autoridade administrativa, esta não pode puní-lo por isso. Trata-se da adoção da *cláusula de vedação de comportamentos contraditórios (venire contra factum proprium non potest*) em direito tributário.

3.4.4.2 Alcance do princípio

Os princípios da boa-fé e da proteção da confiança possuem um amplo espectro de aplicação e orientam toda a conduta recíproca entre a administração e o contribuinte. Uma aplicação direta deste está na vedação dos motivos determinantes do lançamento tributário. Esta é uma atividade administrativa vinculada, que constitui o crédito tributário.

A administração deve agir de boa-fé, auxiliando o contribuinte no cumprimento do seu dever de pagar tributos. Veda-se que o fisco altere sem justificativa legítima e de surpresa o seu procedimento. Tal vedação limita, inclusive, os casos em que o fisco tenha se equivocado sobre qual seria a melhor forma de lançamento.

Proíbe-se o fisco modificar os critérios de lançamento do contribuinte, alegando que existe uma nova interpretação lhe beneficia. Os motivos determinantes não podem ser alterados sob pena de nulidade do lançamento.

A *interpretação normativa* e a *aplicação das leis interpretativas* devem obedecer ao princípio da boa-fé. Igualmente no caso de extinção de benefícios, de redução da carga tributária, bem como toda a forma de fruição de benefícios fiscais não possa ser revogada sem que exista um respeito às expectativas legítimas do contribuinte. São exemplos de aplicação do respeito ao princípio da confiança a vedação à exclusão do Refis sem prévia notificação do contribuinte e a proibição da revogação de isenções onerosas.

O princípio da boa-fé deve proteger o contribuinte que adotou uma determinada *organização dos seus negócios menos gravosa do ponto de vista*

fiscal. Este não poderá ser punido se a administração fiscal tacitamente aceitava esta conduta como válida. Não seria legítimo alterar esta interpretação punindo o contribuinte que adotou uma carga fiscal menos gravosa com o consentimento implícito do fisco.

3.4.4.3 Destinatário do princípio

O princípio da boa-fé protege o contribuinte de condutas injustificadas por parte da administração, bem como impõe o dever de obediência ao Poder Judiciário de uma interpretação que proteja o contribuinte. É relevante ressaltar o entendimento de que o princípio da confiança impõe um dever de cooperação da administração ao contribuinte na realização de seus deveres instrumentais, especialmente em razão da complexidade da carga fiscal brasileira.

3.4.4.4 Princípio da boa-fé e os outros princípios tributários

O princípio da boa-fé é considerado um princípio derivado do princípio da segurança jurídica, eis que protege o contribuinte de condutas inesperadas da administração, ao mesmo tempo que protege as expectativas legítimas do contribuinte nas práticas da administração tributária.

Este encontra fundamento no princípio constitucional da moralidade, que orienta a administração pública. A proteção da confiança deve ser entendida como um dever ético que deve orientar toda ação do Estado.

A boa-fé relaciona-se com diversos princípios constitucionais (segurança jurídica, moralidade, liberdade fiscal, entre outros) e extrai o seu conteúdo do relacionamento recíproco entre eles.

3.4.4.5 Direito fundamental à razoável duração do processo administrativo e judicial tributário

O direito fundamental à razoável duração do processo decorre da ideia de que o processo deve transcorrer sem demoras indevidas ou injustificáveis, tendo sido

consagrada na Convenção Interamericana de Direitos Humanos, o Pacto de San José da Costa Rica, que em seu art. 8º, I, prevê:

> *Art. 8º Garantias Judiciais.*
> *1. Toda pessoa tem o direito a ser ouvida com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido com antecedência pela lei, na apuração de qualquer acusação penal formulada contra ela, ou na determinação de seus direitos e obrigações de ordem civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer outro caráter.*

O Brasil é estado parte desta convenção internacional, que entrou em vigor em 18 de julho de 1978, por meio da Carta de Adesão depositada em 25 de setembro de 1992. Em 9 de novembro de 1992, este diploma foi promulgado e publicado no Brasil, passando a produzir plenos efeitos em território nacional.

Este diploma ingressou no ordenamento nacional sob a abertura material expressa pelo art. 5º, § 2º, da CF/88 que determinava a incorporação de novos direitos não previstos no texto constitucional. Restava ainda a dúvida, contudo, sob a hierarquia deste preceito, se constitucional ou infraconstitucional. Tal situação foi resolvida pela Emenda Constitucional n. 45/2004 que determinou a inclusão do inciso LXXVIII, no art. 5º que dispõe que: "a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação".

Este princípio vem a somar-se e a outros dispositivos sobre uma tutela jurisdicional efetiva, já previstos nos arts. 5º, LIV (*devido processo legal*); art. 5º, XXXIV, *a* (*direito de petição*); art. 5º, XXXV (*direito de acesso à jurisdição*); art. 37, *caput* (*princípio da eficiência*); e art. 70 (*princípio da economicidade*).

O direito a um processo em prazo razoável reforça o alcance do disposto no art. 5º, LV, da CF/88 que determinava que: "Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerente".

As cortes superiores já vinham, inclusive, aplicando a exigência deste direito com base nos princípios da eficiência, razoabilidade e proporcionalidade[64].

Este princípio pode igualmente ser encontrado em outros textos normativos, tais como Convenção Europeia para a Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais, de 4 de novembro de 1950, que previu expressamente o direito a uma *prestação da tutela jurisdicional em tempo razoável*, em seu art. 6º, I.

Desse modo, a jurisprudência da Corte Europeia de Direitos Humanos passou a considerar os seguintes critérios: a) *a complexidade do caso*; b) *o comportamento das partes*; c) o *contexto em que se desenvolveu;* d) *a atuação das autoridades judiciais;* e) *a relevância do litígio para os demandantes*[65].

3.4.4.6 Natureza do direito fundamental à duração razoável do processo

A razoável duração do processo não se constitui como uma mera vedação de violação de prazos processuais, assim o mero incumprimento de prazos não constitui diretamente uma violação do direito fundamental à razoável duração do processo.

O direito fundamental à razoável duração do processo não significa automaticamente um direito a um processo dotado de prazos fixos. A defesa de prazos fixos para determinados atos processuais e para determinados sistemas processuais (penal e tributário) decorre da própria natureza da proteção de determinados direitos que não podem estar sujeitos ao arbítrio do poder em estender os prazos indefinidamente.

O direito fundamental à duração razoável do processo é derivado dos valores da justiça e da segurança jurídica, do princípio do Estado Democrático de Direito e atua como forma de efetivação da noção do devido processo (*due process*). Seu sentido é superior ao mero cumprimento de prazos, da fixação de prazos fixos ou da exigência de um processo com duração máxima razoável, constituindo-se em princípio norteador da noção do processo como meio de efetivação dos direitos fundamentais.

---

[64] STJ, MS 9.420/DF.

[65] Cf. NICOLITT, André Luiz. *Duração razoável do processo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014, p. 76.

Trata-se de um princípio que visa à realização do direito fundamental a uma prestação jurisdicional efetiva, ou seja, materialmente eficaz e não meramente formal de entrega de um resultado jurisdicional. Seu objetivo é a realização do direito material pretendido.

3.4.4.7 Características

São características deste princípio: natureza de direito público subjetivo, autonomia e de natureza prestacional.

O direito fundamental à razoável duração do processo é um direito subjetivo público, visto que enuncia um dever jurídico do Estado em promover um determinado estado de coisas (jurisdição em prazo razoável). É um direito público subjetivo dado que pode ser exigido do Estado, a quem é *obrigado* a prestar a jurisdição em prazo razoável.

Este direito dirige-se imediatamente ao Judiciário, mas também a todos os poderes do Estado, visto que o texto constitucional consagra o devido processo também aos processos administrativos (art. 5º, LXXVIII).

3.4.4.8 Titulares e obrigados

São titulares os jurisdicionados, entendendo-se estes pelas pessoas de direito privado, físicas ou jurídicas, não se excluindo os órgãos da administração pública. Pode alcançar ainda as fundações (conjunto patrimonial com finalidade), os entes despersonalizados, tais como as sociedades de fato, o espólio, a massa falida, o condomínio, o consórcio e tantos outros entes sem personalidade civil, mas que ganham legitimidade processual para atuarem em juízo.

O direito à razoável duração do processo em matéria tributária se impõe ainda com mais rigor em virtude do fato de que este é um dos campos com maior número de demandas perante as cortes superiores e com maior prazo de duração entre os processos julgados por estas cortes.

Igualmente, encontramos este princípio protegido no direito europeu por meio da alteração legislativa na *Lei Geral Tributária* de Portugal, quando trata da tutela

efetiva em matéria tributária. Assim:

> *Lei Geral Tributária*
> *D.L. n. 398/98, de 17 de dezembro*
> *Art. 97º*
> *Celeridade da justiça tributária*
> *1 – O direito de impugnar ou de recorrer contenciosamente implica o direito de obter, em prazo razoável, uma decisão que aprecie, com força de caso julgado, a pretensão regularmente deduzida em juízo e a possibilidade da sua execução.*

A tutela do direito fundamental a um processo com prazo razoável assume uma dimensão renovada no direito constitucional brasileiro, impondo a todos os domínios e especialmente ao direito tributário a exigência de um efetivo processo jurisidicional que materialmente proteja o interesse das partes. De outro lado, trata-se de um direito fundamental autônomo gerador de responsabilidade para o Estado, pelo dano provocado pela demora injustificada na prestação jurisdicional.

3.4.5 Princípio da solidariedade

O *princípio da solidariedade* é um princípio implícito que está no sistema constitucional brasileiro. Seu fundamento se encontra no art. 3º da CF/88 que determina ser dos objetivos da República Federativa do Brasil: "I – construir uma sociedade livre, justa e solidária".

3.4.5.1 Conteúdo do princípio

A ideia de solidariedade advém da doutrina social da Igreja Católica com base no dever sagrado de assistência e filantropia. O conceito aparece de modo jurídico no art. 21 da Declaração Francesa de 1793, que preceituava que: "os socorros públicos são espécie de dívida sagrada. A sociedade deve a subsistência aos infelizes, seja lhes dando trabalho, seja assegurando os meios de existência aqueles que não

podem trabalhar"[66].

O conteúdo deste princípio ainda não está claro. Afinal, qual seria o seu núcleo conceitual? Surgem, no mínimo, três possibilidades alternativas, como: i) direito fundamental; ii) dever fundamental; e iii) princípio jurídico. Na primeira acepção, a *solidariedade* seria um direito de terceira geração, caracterizado por realizar poderes de titularidade coletiva, tais como direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, da proteção de grupos e povos e da utilização do patrimônio histórico e cultural etc.[67]

O *dever de solidariedade* consagrar-se-ia como dever imposto à coletividade e não a um indivíduo em particular. A solidariedade de deveres do cidadão objetivaria realizar os direitos fundamentais por meio da cooperação. Neste grupo, estaria o conjunto de deveres fundamentais que cabem à comunidade. Está contida em diversos dispositivos constitucionais, tais como: "A educação, direito de todos e dever do Estado e da família" (art. 205); "Todos tem direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, [...] impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo..." (art. 225)[68]. Em direito tributário, o dever de solidariedade estaria na base do dever fundamental de pagar tributos.

A solidariedade pode ser entendida como um *princípio* a indicar uma finalidade constitucional a ser alcançada: a *cooperação*. Esta colaboração não é capaz de ter eficácia imediata. Tampouco pode ser entendida como um dever gerador de obrigações não expressamente previstas no texto constitucional. Igualmente seria errôneo considerá-la um princípio legitimador da tributação em geral. Entendemos que se trata de um *princípio implícito* sem eficácia direta ou imediata. O seu conteúdo está na busca de soluções cooperadas para a realização do Estado Social. A imprecisão semântica e normativa do conceito impedem uma clareza sobre a sua real eficácia jurídica.

Não se confundiria com a solidariedade específica de grupo que fundamenta as contribuições sociais (Cofins, CPMF, CSLL e CIDE).

---

[66] Cf. FARIAS, José Fernando de Castro. *A origem do direito de solidariedade*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 188.
[67] STF, MS 22.164/SP, Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno.
[68] ADI 3.540-I/DF, Rel. Min. Celso de Mello.

3.4.5.2 Destinatário do princípio

A solidariedade pode ser entendida como um dever implícito dirigido a toda a sociedade, mas igualmente como um caso de solidariedade genérica ou específica. A solidariedade genérica está dirigida constitucionalmente a toda sociedade de modo claro no caso do financiamento da Seguridade Social por meio da Contribuição do INSS.

No caso da solidariedade específica, este dever de solidariedade se dirige claramente a determinado grupo social, tal como no caso da Cofins, da CPMF, da CIDE e da CSLL.

3.4.5.3 Princípio da solidariedade e os outros princípios tributários

O princípio da solidariedade não possui prevalência perante o princípio da segurança jurídica, da legalidade e da tipicidade. Não poderia este princípio implícito derrogar princípios expressos e explícitos no texto constitucional. Pressupõe-se que o legislador resolveu dar nítida força normativa à proteção do contribuinte, especialmente pela proteção da segurança jurídica.

3.4.5.4 Princípio da solidariedade e as espécies tributárias

O dever de solidariedade está na base do dever fundamental de pagar tributos e o princípio da solidariedade está no fundamento da tributação vinculada das contribuições sociais e dos empréstimos compulsórios. Entendeu o STF no AI 487.075 AgR/RS nesse sentido ao afirmar a aplicação clara do princípio às contribuições sociais ao preceituar que: "II – A referida contribuição social é instrumento de atuação do Estado na área de previdência social e sua exigência se dá em "obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial".

Esse entendimento encontra-se igualmente formulado no julgamento pelo STF do RE 422.268 AgR/SP: "3. O sistema público de previdência social é baseado no princípio da solidariedade [art. 3º, inciso I, da CB/88], contribuindo os ativos para

financiar os benefícios pagos aos inativos"[69].

3.4.6 Princípio da não cumulatividade

O princípio da não cumulatividade se aplica aos tributos que incidem sobre o consumo. Esta forma de tributação tem por base a imposição sobre os gastos dos consumidores. Existem praticamente duas formas de proceder: pela tributação no momento do consumo final (vendas) ou pela tributação durante todo o ciclo econômico que leva até ao consumo. Assim, este tipo de tributo pode ser monofásico ou plurifásico, conforme seja arrecadado em um único estágio ou em múltiplos estágios que compõem o ciclo produtivo do consumo (indústria – atacado – varejo – consumo final).

No Brasil, adotou-se inicialmente um modelo de tributação monofásica sobre as vendas no varejo, sob a forma de um "Imposto sobre Vendas Mercantis-IVM", entre 1922 e 1936. Posteriormente, foi criado o "Imposto sobre Vendas e Consignações-IVC", que vigorou entre 1936 e 1965. Estes impostos tinham como grande inconveniente a presença da cumulatividade tributária, visto que apresentavam os seguintes defeitos:

> i) *verticalização empresarial*: dado que incide cumulativamente sobre todas as operações, há um estímulo à diminuição da cadeia produtiva por meio da criação de grandes conglomerados (*integração vertical*) sem a presença de circulação de titularidade das mercadorias;
> ii) *desindustrialização*: em virtude do fato de que as cadeias produtivas mais longas tendem a apresentar uma cumulatividade maior, pela maior quantidade de transferências de mercadorias;
> iii) *ausência de neutralidade fiscal*: em face do fato de que as cadeias mais longas e industriais mais complexas seriam mais oneradas, incoerentemente, do que as cadeias mais simples e curtas;
> iv) *distorce a alocação de recursos e as decisões dos agentes econômicos sobre investimento e* produção: dado que esta forma de tributação não é neutra, distorce o

[69] ORRES, Silvia Faber. *O princípio da solidariedade no direito público contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

> mercado por afetar os preços relativos, sem demonstrar os verdadeiros custos embutidos na sua produção (insumos, logística etc.);
> v) *inibe o crescimento econômico:* pela excessiva taxação dos bens de capital, visto que impõe pesada tributação direta ou indireta sobre os insumos necessários à produção de bens complexos e sofisticados;
> vi) *afeta a competitividade nacional*: por não permitir a desoneração das mercadorias a serem exportadas, tal fato será mais grave se os produtos importados chegarem ao mercado interno desonerados, ou seja, não forem tributados no país de origem de modo cumulativo também;
> vii) *ausência de justiça fiscal*: dado que a cumulatividade tende a afetar desigualmente os setores econômicos, podendo gerar uma tributação regressiva ou mais gravosa para produtos necessários à população de baixa renda (remédios, máquinas, eletrodomésticos etc.); e
> viii) *ofende a capacidade contributiva*: em razão do fato que a cumulatividade tende a afetar aqueles que têm menor poder aquisitivo, tributando mais proporcionalmente, que aqueles que recebem menos.

Este conjunto de dificuldades orientou as propostas para a criação de um imposto não cumulativo.

O *princípio da não cumulatividade* foi defendido pelos redatores do CTN. Cita-se com destaque a exposição de Ulhôa Canto:

> [...] não cumulatividade do ICMS é assegurada por diversas disposições constitucionais e de legislação complementar que prescrevem o recolhimento, pelos contribuintes, de apenas o saldo de uma conta corrente fiscal que se apure ao fim de um determinado período, nessa conta creditando-os os montantes do imposto recolhidos por outros contribuintes que figuraram em fases anteriores do processo econômico e debitando-se os montantes totais do tributo calculado sobre valores das operações de saídas que se processem no mesmo período, com o recolhimento aos cofres estaduais apenas do saldo resultante[70].

O texto constitucional de 1988 adotou o princípio em seu art. 155, § 2º, I, que determina:

[70] Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. ICM – não cumulatividade. *Revista de Direito Tributário*, v. 29/30, p. 205.

> *Art. 155. [...]*
> 2 §º *[...]*
> *I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.*

O objetivo do princípio da não cumulatividade é alcançar respeito à neutralidade fiscal, permitindo que as decisões dos agentes econômicos não sejam distorcidas pelo peso da tributação e tampouco que os consumidores sejam afetados por uma tributação excessiva e regressiva.

Existem quatro modalidades no direito comparado de determinação da base de cálculo na tributação sobre o consumo, as quais podem ser descritas da seguinte forma[71]:

> i) *seletiva*, somente alguns bens de consumo são tributados;
> ii) *geral*, em que todos os bens sujeitos à circulação são tributados;
> iii) *do consumo e investimento*, que inclui tanto os bens sujeito a consumo quanto ao investimento; e
> iv) *de todas as operações relacionadas ao ciclo do consumo*, inclusive os bens de consumo intermediário.

A escolha do modelo de tributação leva em conta não somente a receita que se deseja arrecadar, mas também o grau de respeito ao princípio da neutralidade fiscal.

O regime da cumulatividade em todas as fases de vendas implica uma tributação sobre todas as fases do ciclo econômico, sem o aproveitamento de créditos, o que implica uma elevada carga fiscal de tributos a serem pagos.

i) Tributação cumulativa: impacto sobre o consumidor final

A tributação cumulativa, conforme apontado, apresenta diversos inconvenientes, que podem ser claramente demonstrados pela análise do ciclo

---

[71] Cf. ARAUJO, Erika A. *A tributação do consumo pela sistemática do valor adicionado em contextos federativos*: problemas e possíveis alternativas para lidar com a questão. Defendida no Instituto de Economia da Unicamp, dez. 1999.

jurídico que conduz uma mercadoria da produção até o consumidor final. Assim, vejamos:

	Indústria	Atacado	Varejo
Operação mercantil	100	200	300
Crédito	0	0	0
Débito	10	20	30
Total de imposto a pagar	10	20	30
Total geral pago			60

Uma análise comparativa do impacto da tributação do consumo sob o regime da não cumulatividade e da cumulatividade apresenta de modo inquestionável o peso da tributação em cascata, que no presente exemplo dobra a tributação incidente sobre o consumidor e sua capacidade econômica. Assim:

	Regime cumulativo			Regime não cumulativo		
	Indústria	Atacado	Varejo	Indústria	Atacado	Varejo
Operação mercantil	100	200	300	100	200	300
Crédito	0	0	0	0	10	20
Débito	10	20	30	10	20	30
Total de imposto a pagar	10	20	30	10	10	10
Carga fiscal total			60			30

Diferentemente do que ocorre no regime da não cumulatividade, não há a manutenção de créditos pagos nas operações anteriores, fazendo com que o imposto incida em "cascata", aumentando significativamente o montante de imposto pago no ciclo econômico.

ii) Tributação cumulativa com base de cálculo por dentro

Tal situação se torna ainda mais gravosa se os impostos estiverem incluídos na base de cálculo do próprio tributo. Como se pode notar, o efeito fiscal é ainda mais perverso:

	Indústria	Atacado	Varejo
Operação mercantil	100	200	300
Crédito	0	0	0
Débito de imposto	10	20	30
Total de imposto a pagar com o Imposto na própria base de cálculo dele mesmo (imposto integrando o preço)	(10 + 1) = 11	(20 + 2) = 22	(30 + 3) = 33
Total geral pago			66

iii) Desindustrialização: impacto sobre as cadeias longas do imposto em cascata

Verifica-se que quanto mais longa a cadeia produtiva maior será o efeito fiscal da distorção sobre o ciclo industrial e produtivo e maior será o impacto dos tributos sobre o contribuinte, afetando gravemente a sua capacidade contributiva, assim, vejamos:

	Operação 01 cadeia curta			Operação 02 cadeia longa							
	Fase 01	Fase 02	Fase 03	Fase 01	Fase 02	Fase 03	Fase 04	Fase 05	Fase 06	Fase 07	Fase 08
Operação mercantil	100	200	300	100	200	300	400	500	600	700	800
Crédito	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Débito	10	20	30	10	20	30	40	50	60	70	80
Total de imposto a pagar	10	20	30	10	20	30	40	50	60	70	80
Total geral pago			60								360

Se, no caso em análise, fosse aplicada uma alíquota de 10% sobre a base de cálculo (valor da operação mercantil), então em uma operação com uma cadeia longa de produção com oito etapas, então a carga fiscal total sobre o conjunto das operações seria de 80 unidades e não de 360 unidades. O que demonstra o peso e o prejuízo provocados pelo regime da cumulatividade sobre as cadeias econômicas longas, tais como as cadeias industriais.

iv) Desindustrialização: impacto sobre as cadeias longas do imposto em cascata com base de cálculo "por dentro" do próprio imposto

O efeito sobre cadeias mais longas será ainda maior se houver a inclusão do imposto na base de cálculo do próprio imposto e tão mais grave será o seu impacto sobre a produção, afetando gravemente a sua capacidade contributiva, assim vejamos:

	Operação 01			Operação 02							
	Fase 01	Fase 02	Fase 03	Fase 01	Fase 02	Fase 03	Fase 04	Fase 05	Fase 06	Fase 07	Fase 08
Operação mercantil	100	200	300	100	200	300	400	500	600	700	800
Crédito	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Débito	10	20	30	10	20	30	40	50	60	70	80
Total de imposto a pagar	(10+1) =11	(20+2) =22	(30+3) =33	(10+1) =11	(20+2) =22	(30+3) =33	(40+4) =44	(50+5) =55	(60+6) =66	(70+7) =77	(80+8) =88
Total geral pago			66								396

Como se pode notar, a tributação cumulativa aumenta o impacto econômico sobre o ciclo do consumo e sobre a capacidade contributiva do contribuinte em diversas vezes, de modo progressivo, em um efeito assemelhado ao dos juros compostos ou do anatocismo. Verifica-se que o aumento se dá no mesmo peso da tributação inserida na sua base de cálculo, assim ocorrendo um acréscimo geral de 10% para uma alíquota hipotética de 10%. Tal situação extremamente privilegiada para o tesouro público gera significativamente uma retirada de recursos

particulares.

v) Impacto sobre a capacidade contributiva

No caso de um contribuinte que ganha mil unidades monetárias por um determinado bem (p. ex.: fogão) ter de pagar 360, possui um grande impacto, mas pagar 396 unidades sobre o mesmo bem, sem nenhum acréscimo de valor, significa uma diminuição de *satisfação* e aumento da cota de sacrifício. Vejamos novamente:

	Valor de imposto pago	Renda	Percentual da renda	Valor de imposto pago	Renda	Percentual da renda
Contribuinte A	360	1.000	36%	396	1.000	39,6%
Contribuinte B	360	10.000	3,6%	396	10.000	3,96%

Como se pode perceber, o impacto sobre a capacidade econômica de uma pessoa de baixa renda é muito mais forte do que sobre uma pessoa com uma renda maior, mesmo que o aumento seja proporcional para os dois casos.

3.4.6.1 Tributação não cumulativa

O princípio da não cumulatividade tem por pressuposto a ideia de que os impostos pagos em uma operação geram créditos para serem compensados nas operações subsequentes. Sua lógica é de que o imposto deve incidir sobre o valor acrescido em cada operação de circulação de mercadoria. O que interessa é o fato de que o tributo incide sobre o valor de cada operação[72]. Novamente ressalta o autor que não há verdadeiramente uma compensação tributária. Os créditos não são líquidos e certos, mas tão somente uma operação que escrituralmente se configura como uma compensação entre créditos líquidos e certos[73]. Podemos

[72] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, v. V. Os Tributos na Constituição, p. 299.
[73] Cf. BERLIRI. *L'Imposta sul Valore ggiunto*. Milano: Giuffrè, 1971, p. 213.

demonstrar o sistema da não cumulatividade conforme a tabela abaixo:

	Indústria	Atacado	Varejo
Operação mercantil	100	200	300
Crédito	0	10	20
Débito	10	20	30
Total de imposto a pagar	10	10	10
Total geral pago			30

Existem diversas formas de se alcançar o objetivo da não cumulatividade, por exemplo:

i) *quanto à compensação*, podemos dizer que esta pode ser entre impostos (*tax on tax*) ou base sobre base (*tax on base*). No Brasil, adotamos o modelo da compensação *imposto-sobre-imposto*, conforme bem relata *Rubens Gomes de Sousa*[74]; e
ii) *quanto aos créditos compensáveis*: os sistemas tributários também divergem sobre quais créditos devem ser aproveitados. Existem dois modos principais: a) *crédito físico* e b) *crédito financeiro*. No *crédito físico*, autoriza o creditamento de todos impostos pagos nos insumos utilizados diretamente na fabricação, industrialização ou comercialização de determinada mercadoria ou produto. No *crédito financeiro*, admitem-se os créditos decorrentes de todas as despesas envolvidas no processo produtivo de determinada mercadoria. No caso da inclusão dos créditos decorrentes de bens do ativo fixo, teremos o denominado IVA-Produto[75]. A manutenção dos créditos de máquinas é uma forma de incentivo ao capital produtivo e ao investimento privado.

3.4.6.2 Substituição tributária para a frente

A substituição tributária progressiva ou "para a frente" é o regime de arrecadação em que ocorre a tributação sobre fatos geradores futuros e tem por

[74] Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. Os impostos sobre o valor acrescido. *Revista de Direito Administrativo*, n. 115, 1974, p. 41-126. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Da natureza jurídica do crédito de ICM. *Suplemento Tributário LTr* n. 69, p. 327.
[75] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, v. V. Os Tributos na Constituição, p. 307.

fundamento a simplificação na arrecadação fiscal. Nesta, quem irá arrecadar está na ponta do ciclo econômico de circulação de mercadorias ao consumo. Este tipo de arrecadação é bastante utilizada no caso de distribuidores, fabricantes de bebidas, refrigerantes, fumo, cigarros, veículos novos, cimentos, pneus, entre outros.

A possibilidade de responsabilidade por substituição tributária para a frente foi admitida constitucionalmente por meio da Emenda Constitucional n. 3/93, que incluiu o § 7º do art. 150 da Constituição Federal. Esta alteração foi questionada por meio da ADI 1.851-4, em que o Supremo Tribunal Federal manteve a constitucionalidade da emenda e suspendeu somente a eficácia da cláusula segunda do Convênio n. 13, de 21 de março de 1997, que continha restrições às hipóteses de devolução do ICMS pago a maior. Em seu voto, o Rel. Min. Ilmar Galvão assegurou a inexistência de qualquer inconstitucionalidade no § 7º do art. 150 do texto constitucional.

3.4.7 Princípio da não limitação ao tráfego de pessoas e bens

O princípio da não limitação de tráfego, igualmente conhecido como da liberdade de tráfego, está presente no art. 150 da CF/88 que determina:

> *Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*
> *[...] V – estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;*

O pedágio [do latim vulgar *pedaticu*, pelo it. *pedaggio*] é uma das prestações coativas mais antigas que temos conhecimento, remontando a sua utilização à antiguidade e ao direito feudal de passagem nas terras do senhorio. No Brasil Império, estava ligado também aos direitos de barcagem. Sua origem moderna remonta às primeiras companhias de estradas de barreira (*Turnpikes Companies*), que detinham os direitos para construir estradas, interditá-las, fechar e abrir caminhos, desapropriar terras, entre outros. O primeiro pedágio organizado é de 1792 na Pensilvânia, restaurado posteriormente em 1940 (*Pensylvania Turnpike*).

O pedágio recebeu um tratamento vacilante nos textos constitucionais brasileiros, com uma relativa desatenção a sua importância.

O termo "pedágio" consagrou-se perante a sua impropriedade terminológica e da alternativa vernacular sugerida por Aliomar Baleeiro ("rodágio"). A doutrina e a legislação nacional consagraram este termo como referência consensual.

O instituto do selo-pedágio instituído pela Lei n. 7.712, de 22 de dezembro de 1988, foi declarado inconstitucional pela sua base de cálculo própria a um imposto sobre a propriedade de veículos automotores. Sua base de cálculo tinha como critérios quantificadores as características do veículo e seu ano de fabricação. A declaração de inconstitucionalidade decorria da sua ofensa ao art 145, § 2º, da CF.

O selo-pedágio não reveria a característica de taxa. Não havia nenhuma atividade específica em relação ao contribuinte. Este era impelido a pagar o tributo mesmo que não viesse a utilizar o veículo. O valor cobrado não era utilizado apenas para a manutenção de vias, mas também para a construção de estradas.

O pedágio não pode ser instituído para o mero uso de via pública, visto que não existe nenhuma atuação estatal. A Lei n. 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, determina que o pedágio pode servir para *a construção, total ou parcial, conservação, reforma, ampliação ou melhoramento de* vias públicas. Conforme o seu art. 2º, III:

> *Art. 2º [...]*
> *III – concessão de serviço público precedida da execução de obra pública: a construção, total ou parcial, conservação, reforma, ampliação ou melhoramento de quaisquer obras de interesse público, delegada pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para a sua realização, por sua conta e risco, de forma que o investimento da concessionária seja remunerado e amortizado mediante a exploração do serviço ou da obra por prazo determinado.*

Nesse caso, o concessionário realiza a construção da obra e a disponibiliza para a sociedade que remunerará este investimento com o pagamento da amortização do investimento. Geralmente, as despesas de manutenção do empreendimento e dos serviços adicionais ofertados com a obra comporão o preço da tarifa. Nada impede a realização de obras públicas com o uso de investimentos

privados remunerados por meio de concessões de uso e do fornecimento de serviços públicos. Admite-se tanto a concessão de uso de bem público como a concessão de obra pública.

Os pedágios podem ser considerados *taxas*, preços públicos ou prestação coativa de direito público que pode assumir a forma de taxa ou pedágio, conforme a situação e elementos caracterizadores. O pedágio poderia ter a sua natureza considerada como taxa pelo fato de que existe um serviço de manutenção ou conservação sendo prestado, esse serviço possui o caráter essencial de um serviço *stricto senso* e não há possibilidade de escolha por parte do usuário, especialmente, no caso de ausência de via alternativa. Podemos argumentar de modo contrário a esta tese afirmando que mesmo serviços essenciais, como o fornecimento de energia elétrica, podem ser prestados sob o regime de concessão por particulares sob a forma de preços públicos, sem existir ofensa à natureza essencial desses serviços.

Nada impede que determinado serviço possa ser prestado sob a forma monopolística por inviabilidade técnica ou econômica, como no caso do fornecimento de energia elétrica ou água por um concessionário, sem a presença de um fornecedor alternativo ou de uma via alternativa de suprimento. Em nenhum desses casos, questiona-se a natureza de preço público de serviços públicos essenciais prestados por concessionário privado.

O pedágio pode ser entendido como uma forma de *preço público*. Poder-se-ia alegar que o serviço se realiza no entorno à utilização de um bem público e nunca na utilização de um serviço. Assim, caberia ao viajante escolher qual o meio de transporte a utilizar e se faria uso deste bem (estrada) ou não. Se usaria a via pedagiada ou a via alternativa. Nada impede que o pedágio venha configurado sob a forma de taxa para a conservação de vias pela utilização efetiva de uma estrada conservada.

O pedágio poderia ser considerado um *instituto autônomo*, sendo irredutível às figuras dos preços públicos e da taxa. Se caracterizaria como um instituto autônomo e dotado de características próprias. O pedágio seria irredutível tanto às taxas de serviço quanto às de fiscalização (exercício do poder de polícia).

Poderia ser considerado uma espécie de prestação coativa de direito público. O pedágio pode assumir tanto a forma de taxa quanto a de preço público. Nada impediria que houvesse a cobrança de pedágio sob a forma de taxas e com a cobrança de preços públicos pela utilização de serviços prestados ao longo do trecho da rodovia (conservação, banheiro, refúgio, iluminação, socorro, segurança, estacionamento, entre outros).

A remuneração do serviço de pedágio, por meio de taxas ou preços públicos, não importa em maior ou menor respeito aos direitos fundamentais do contribuinte ou menor respeito aos direitos do usuário. Trata-se de técnicas distintas de financiamento da construção, conservação e prestação de serviços rodoviário, que devem ser pautados pela eficiência.

Cabe ressaltar que a exigência da presença de via alternativa decorre da redação da Lei n. 8.987/95, que dispõe sobre o Regime de Concessões de Serviços Públicos e regulamenta o art. 175 da CF "a tarifa não será subordinada à legislação específica anterior e somente nos casos expressamente previstos em lei, sua cobrança poderá ser condicionada à existência de um serviço público alternativo e gratuito ao usuário".

3.4.8 Princípio da proibição de isenções heterônomas

O *princípio da proibição de isenções heterônomas* está previsto no art. 151 da CF/88, que determina que:

> *Art. 151. É vedado à União:*
> *[...]*
> *III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.*

A possibilidade de a União estabelecer isenções de tributos de competência dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios existia tanto na Constituição Federal de 1967 quanto na Emenda Constitucional n. 1, de 1969. Diferentemente dos textos anteriores, a Constituição Federal de 1988 proibiu a União de instituir isenções

dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios. Trata-se de uma vedação à concessão de isenções de tributos em geral e não apenas aos impostos.

A isenção heterônoma caracteriza-se como o exercício do poder de isentar por ente federado diverso daquele que possui o poder constitucional de instituir tributos. O art. 151, III, da CF/88 limita esta competência e se caracteriza como uma verdadeira limitação ao poder de isentar. Há expressa vedação à concessão de isenções heterônomas por parte da União, dos tributos de competência dos estados, Distrito Federal e municípios. O poder de tributar ou não tributar (isentar) é determinado de modo rígido pela distribuição de competências estabelecido na CF/88. O exercício deste poder somente pode ser realizado de modo expresso no texto constitucional.

O fundamento desta vedação decorre da proteção ao federalismo fiscal, previsto como um dos elementos nucleares da CF/88. O objetivo desta vedação é manter a repartição constitucional de receitas entre os membros da Federação, impedindo que a União utilize de subterfúgios fiscais para erodir a autonomia financeira dos demais entes federados.

O STF tem entendido que nos *convênios entre Estados* a isenção concedida mediante convênio celebrado pelo Estado Membro não constitui de ofensa ao art. 151, III, da Constituição Federal.

O art. 41 do ADCT estabeleceu que a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios reavaliariam todos os incentivos fiscais de natureza setorial em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis. Esse dispositivo declarou que se considerariam revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não fossem confirmados por lei, esclarecendo que essa revogação não prejudicaria os direitos que já tivessem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.

O art. 151, III, da CF/88 não se aplica à multa fiscal moratória. Esta se constitui pena administrativa e não caracteriza como um tributo.

A concessão de isenção de tributos estaduais e municipais concedidas pela União na vigência da Constituição anterior deve observar a sistemática do art. 41, §§ 1º e 2º, do ADCT. Se concedida por prazo certo e mediante condições, deve-se

respeitar o direito adquirido do contribuinte. Como exemplo, cita-se o caso do *Programa de Exportação* (BEFIEX).

A norma que exclui imposto na base de cálculo não pode ser considerada isenção heterônoma. Assim, se determinado dispositivo normativo não incluir o IPI na base de cálculo do ICMS, não terá havido isenção do ICMS. Igualmente, a *exclusão de Serviços da Lista de Serviços*, em lei complementar, também não caracteriza ofensa ao art. 151, III, da CF/88. Se a lei complementar retirar da lista de serviços ou não mencioná-lo, tal situação não se caracteriza como isenção heterônoma de tributo municipal. A exclusão de materialidade para a incidência do ISS revela-se como mera hipótese legal de não incidência do imposto.

3.4.8.1Tratados internacionais e as isenções heterônomas

A aplicação da vedação do art. 151, III, da CF/88 aos tratados internacionais pode receber duas interpretações distintas. Pode-se adotar uma interpretação restritiva ou outra extensiva. A interpretação restritiva limita a vedação do art. 151, III, tão somente aos tributos internos, enquanto a interpretação extensiva impõe à União a vedação de celebrar tratados que impliquem isenções de tributos estaduais ou municipais.

Para a interpretação restritiva, prevalecem os seguintes argumentos:

– *limitação formal*: sem distinção entre a União como pessoa jurídica de direito público e como pessoa jurídica de direito internacional público, em que o legislador constitucional não procedeu diferenciação não poderia o intérprete fazê-lo; e

– *exceções expressas*: o legislador constituinte estabeleceu duas exceções expressas ao princípio supracitado, nos arts. 155, § 2º, XII, *e*, e 156, § 3º, II, da CF/88, para o ICMS e ISS, nos demais casos não há autorização constitucional. Poderia muito bem a Constituição afirmar que cabe à União isentar tributos estaduais e municipais para a atração de investimentos estrangeiros, mas não o fez. Tratou tão somente dos impostos incidentes sobre a exportação. Poder tê-lo feito incentivando as importações de parceiros regionais de integração, mas novamente não o fez. Não caberia uma interpretação extensiva, sob pena de violação da Constituição.

Para a interpretação extensiva, prevalecem os seguintes argumentos:

– *estatuto da União nos tratados internacionais*: a União atua nos acordos internacionais como sujeito de direito internacional e não como sujeito de direito interno e, portanto, sua atuação não ocorre como ente federado, mas como ente nacional em prol de toda a federação;

– *poderes do Presidente da República*: deste dispositivo que afirma que quando o Presidente da República exerce a competência a ele conferida, por força do art. 84, VIII, da CF/88, estará agindo como órgão de uma pessoa de direito internacional público e não como chefe de governo. Dessa maneira, nessa compreensão, as limitações ao poder de tributar e isentar, como as do art. 151, III, somente devem operar no âmbito das relações internas. A União estaria autorizada a atuar por via de tratados na competência dos estados e municípios;

– *lei nacional e lei federal*: as leis ordinárias federais, estaduais e municipais não possuem hierarquia entre si, em razão dos fundamentos federativos de nosso sistema. Deve-se diferenciar a lei nacional da lei federal. Apesar de ambas serem editadas pelo Congresso Nacional, produzem resultados normativos diversos. De um lado, teremos uma norma dirigida a um ente federado (União), e, de outro, uma lei dirigida a todos os entes federados (União, estados, Distrito Federal e municípios). As leis nacionais se diferenciam pela hierarquia e pela matéria, visto que são superiores hierarquicamente às leis federais e regulam matérias de interesse de toda a nação, tal como os acordos internacionais; e

– *reforço à diplomacia comercial*: muitos dos acordos internacionais versam sobre isenções de importações e exportações, por meio da integração comercial e regional. A proibição de a União conceder isenções heterônomas poderia acarretar uma "imobilização do Estado brasileiro" no plano internacional.

Cremos que a interpretação extensiva do poder de isentar da União, enquanto sujeito de direito internacional público, é a mais adequada. O STF tem adotado este posicionamento, de que o âmbito de aplicação do art. 151, III, da CF/88 é o das relações das entidades federadas entre si e não quando a União se apresenta na ordem externa. O tratado que autoriza a instituição pela União de isenção de tributo estadual ou municipal será incorporado pela ordem interna sem vício de inconstitucionalidade.

3.4.9 Princípio da princípio da uniformidade geográfica

O *princípio da uniformidade geográfica* está previsto no art. 151, I, do texto constitucional, que assim determina:

> *Art. 151. É vedado à União:*
> *I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;*

O princípio da uniformidade geográfica aparece especificamente pela primeira vez em um texto constitucional no art. 7º, § 2º, da Constituição de 1891 ("Art. 7º [...] § 2º Os impostos decretados pela União devem ser uniformes para todos os Estados"). Anteriormente, a sua aplicação decorria da extensão do princípio da isonomia fiscal previsto no art. 179, 13, da Constituição Política do Império (*igualdade perante a lei*). O princípio da igualdade não possui toda a carga de significação exigida pelo princípio da uniformidade geográfica, ou seja, de uma *norma de limitação de competência da União*.

A Constituição de 1934 preverá o princípio no seu art. 18, acrescentando a expressão "[...], ou que importem distinção em favor dos portos de uns contra os de outros Estados". É a primeira menção expressa à noção de que os tributos não podem fornecer um tratamento discriminatório ou distintivo entre membros da Federação. Inicialmente limitado ao benefício e favorecimento ilegítimo de portos, esta diretriz abrangerá todos os tipos de tributos e setores de atividade econômica.

A Constituição de 1937 manteve a redação da Constituição de 1934, somente alterando o termo neutro "distinção" pelo substantivo negativo: "discriminação". A Constituição de 1946 estenderá o princípio da uniformidade geográfica aos estados, Distrito Federal e municípios, situação que não se repetirá nos textos constitucionais posteriores. A proibição se dirigirá diretamente à União. Justifica-se afirmando-se que os estados e os municípios não legislam sobre fatos geradores realizados no território de outros Estados e municípios.

A Constituição de 1967 apresentará o princípio da uniformidade geográfica com a composição de dois elementos essenciais: i) *vedação de tributo* que não seja *uniforme*; e ii) *vedação de discriminação* (distinção ou preferência) entre estados e municípios.

O dispositivo foi incluído novamente na Emenda n. 1/69, com a inclusão da expressão “[...] em relação a qualquer Estado ou Município em prejuízo de outro”. A ideia de proteção da unidade do mercado nacional objetiva promover um mercado interno sem barreiras ou fronteiras fiscais. A Emenda n. 1 da Constituição de 1969 irá manter a redação da Constituição de 1967, acrescentando, contudo, a expressão “[...] em prejuízo do outro”. Tal acréscimo se demonstrou desnecessário e nefasto, visto que implicava a difícil demonstração concreta do prejuízo realizado, para afastar determinado tributo discriminatório entre unidades federadas.

Este princípio visa concretizar da República Federativa do Brasil previsto no art. 3º, I: “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] I – garantir o desenvolvimento nacional”.

O dispositivo do art. 151, I, da CF/88 se dirige exclusivamente à União (“É vedado à União”), dado que os estados e os municípios não legislam sobre os tributos incidentes no território nacional (“uniforme em todo o território nacional”). Diferentemente, legislava a Constituição de 1946 que estendia a vedação aos estados e municípios. Igualmente a Constituição de 1891 se utilizava do princípio da igualdade para limitar os outros entes federados.

A limitação do princípio da uniformidade geográfica tão somente à União não afasta a exigência de aplicação isonômica das normas tributárias aos tributos estaduais e municipais. Os tributos devem ser uniformes no âmbito territorial de sua unidade federada. As normas internas devem ser aplicadas de modo isonômico para os fatos jurídicos produzidos no interior de determinada unidade territorial (município, estado e Distrito Federal).

3.4.9.1Incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País

O texto constitucional permite que existam diferenças de tratamento fiscal entre estados e municípios, desde que orientadas ao crescimento econômico e social. Não é possível ao Poder Judiciário estender isenção a contribuintes não contemplados pela lei, a título de isonomia.

3.4.9.2 Zona Franca de Manaus

A CF/88 manteve região com regime tributário favorecido, por força do art. 40 do ADCT, com as características de equiparada a *zona de exportação* remetida ao exterior. A destinação de mercadorias para a Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, segundo interpretação do Decreto-lei n. 288/67. Não há extensão à Amazônia Central. O benefício para o desenvolvimento da região amazônica é amplo e abrange todos os tipos de tributos (impostos, taxas, contribuições e preços públicos, salvo taxas portuárias).

Os produtos remetidos para a ZFM mantém o direito ao crédito fiscal[76]. O caso da remessa de produtos, mediante a intermediação de filial, para a ZFM configura mera transferência do produto físico em que se deve manter o direito de manutenção do crédito do imposto.

3.4.10 Princípio da vedação de tributação da dívida pública

Determina o art. 151, II, da CF/88 à vedação à tributação da dívida pública. Assim:

[76] O STF firmou o entendimento no RE 592891, sob o regime de repercussão geral a seguinte tese no Tema 322: "*Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT*".

> *Art. 151. É vedado à União:*
>
> *[...]*
>
> *II – tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes.*

O primeiro dispositivo constitucional a tratar indiretamente do tema da dívida pública foi o art. 10 da Constituição Federal de 1891, que impedia tão somente aos estados e à União tributarem as rendas e serviços recíprocos. A Constituição de 1934 previa um dispositivo específico para a vedação da tributação das obrigações da dívida pública, utilizando para tanto da regra de exceção de competência tributária da imunidade recíproca. A Constituição de 1937 não terá igualmente nenhum dispositivo específico, utilizando-se da vedação da tributação recíproca da renda dos entes federados.

A primeira Constituição a tratar especificamente da tributação das obrigações da dívida pública foi a CF/46. Esta Constituição permitirá que a União tribute a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos estados e dos municípios, desde que até o limite que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes. Este dispositivo será reproduzido na CF de 1967, que igualmente permitirá a tributação da renda das obrigações decorrentes de dívida pública, desde que não ultrapasse os limites fixados pela União para as suas próprias em níveis superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes.

> *Art. 21. É vedado*:
>
> *[...]*
>
> *II – à União tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e Municípios., em níveis superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes*.

A CF/88 manterá o sentido de que a União poderá tributar as rendas decorrentes das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos estados e dos municípios, desde que não o faça em limite superior

ao que fixar para as suas próprias obrigações e os proventos de seus agentes. Deve existir um respeito à igualdade de carga fiscal entre os entes federados, em respeito ao federalismo fiscal. Caso contrário, existiria um favorecimento dos títulos federais perante o dos outros entes subnacionais, que se tornariam mais baratos para os investidores. Tal proteção do respeito ao princípio da isonomia em tratar igualmente os rendimentos dos títulos federais, estaduais e municipais e suas respectivas dívidas públicas.

No entanto, caracteriza-se como uma aplicação do princípio da neutralidade fiscal, visto que o nível de tributação dos títulos existentes no mercado de capital influencia a conduta e as escolhas dos investidores e captadores de recursos. Claramente a tributação não é neutra e o investidor aprecia as suas decisões conforme o retorno líquido esperado dos seus investimentos em títulos públicos.

A impossibilidade de tributar os demais entes federados implica a exigência de oferecimento de uma taxa de juros competitiva, em relação às demais forças de mercado. A tributação funciona como uma redutora do ganho líquido almejado pelo aplicador e, por outro lado, como um amortecedor do dispêndio do Estado com o pagamento dos títulos.

3.4.11 Princípio da essencialidade e da seletividade

O princípio da essencialidade encontra disposição expressa no texto constitucional nos arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III, da CF/88. Determina o texto constitucional em relação ao IPI que:

> *Art. 153. [...]*
>
> *§ 3º O imposto previsto no inciso IV:*
>
> *I – será seletivo, em função da essencialidade do produto.*
>
> Em relação ao ICMS, determina a Constituição que:
>
> *Art. 155. [...]*
>
> 2 *§º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993)*
>
> *[...]*
>
> *III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.*

A sua aplicação será obrigatória no caso do IPI e facultativa em relação ao ICMS. A essencialidade da tributação mediante critérios de seletividade é uma forma de aplicação indireta do princípio da capacidade contributiva aos impostos sobre o consumo. A técnica da seletividade determina a exigência de critérios diferenciados para a aplicação de alíquotas aos produtos essenciais e supérfluos, de tal modo que os produtos essenciais sejam gravados com uma alíquota mais baixa e os produtos de luxo com uma alíquota mais elevada. O que distinguiria a aplicação de alíquotas seria a essencialidade de cada produto. Por meio dessa técnica, as pessoas de menor renda teriam incidência menor de tributos e os mais ricos, consumidores de produtos de luxo, teriam uma tributação maior.

O princípio da seletividade é aplicável obrigatoriamente ao IPI e facultativamente ao ICMS e representa um importante instrumento de realização da justiça fiscal e de combate à regressividade dos impostos sobre o consumo, ou seja, uma incidência mais pesada sobre os mais pobres e uma incidência mais suave sobre os mais ricos.

Determina a *seletividade* que os bens ou situações jurídicas devam ser diferentemente tributados conforme as suas características ou usos, com a utilização de alíquotas diferenciadas em razão de sua essencialidade.

A técnica da seletividade será aplicável ao IPTU, mediante a aplicação de alíquotas diferenciadas em função da localização e uso do imóvel.

O STF ao julgar o Tema 745 em Regime de Repercussão Geral tratou do relevante caso da seletividade das alíquotas de ICMS incidentes no fornecimento de energia elétrica e nos serviços de telecomunicação. Firmou-se o entendimento que a alíquota aplicável não poderia ser superior ao ao estabelecido para as operações em geral, ou seja, 17%.

3.5 Imunidades: normas de exclusão de competência

As imunidades são normas constitucionais que limitam o poder de tributar ao determinar a exclusão de competência tributária sobre determinadas situações, bens ou pessoas, com a finalidade de realizar a proteção e promoção de valores constitucionais. A determinação da natureza das imunidades é um problema importante em direito tributário. Diversas são as possíveis definições de imunidade,

sendo as principais: i) *regra de exclusão de competência*; ii) *forma qualificada de não incidência*; iii) *normas de estrutura*; e iv) *princípios constitucionais*.

As imunidades tendem a ser consideradas *regras de exclusão de competência* pela impossibilidade de seu afastamento sem o descumprimento do texto constitucional. Outro argumento utilizado em favor da natureza das imunidades como regras parte da distinção funcional entre princípios e regras. As regras delimitariam comportamentos, enquanto os princípios preveem fins a serem alcançados. Nesta perspectiva funcional, as imunidades seriam regras que delimitam o comportamento do Legislativo na edição de leis tributárias. Não se pode concordar plenamente com esta afirmação. Nem sempre as regras delimitam condutas a serem realizadas pelo Legislativo, em alguns casos, o dispositivo imunizante indica somente os fins a serem buscados pelas normas.

As imunidades podem ser igualmente definidas como *formas qualificadas de supressão da competência impositiva*. Esta definição peca por não se posicionar sobre a estrutura normativa utilizada: princípio, regra ou outro tipo de norma.

As *imunidades podem ser entendidas como normas de estrutura*. De um lado, teríamos as normas de comportamento e, de outro, as normas de estrutura. Estas últimas seriam normas dirigidas ao legislador e que estabeleceriam a competência de edição de outras normas. As normas de comportamento seriam aquelas dirigidas diretamente à prescrição condutas dos contribuintes.

Podemos inicialmente questionar a importância prática da definição da natureza da norma imunizadora. Afinal, qual seria a relevância desta distinção? Em nosso entender, a única razão relevante estaria na delimitação dos graus de eficácia destas normas. A eficácia de uma norma-regra seria distinta da eficácia de uma norma-princípio. Nem sempre a imunidade delimitará uma norma de conduta direta ao legislador.

Assim, no caso da imunidade religiosa, o dispositivo estabelece uma norma de exclusão de competência aparentemente direta: “a proibição da instituição de impostos sobre templos de qualquer culto”. Não se pode apressadamente extrair desse enunciado a conclusão de que a norma veda a competência para instituição de impostos sobre os templos. A correta delimitação desta vedação exige a composição de valores e princípios. O fim a ser protegido é a liberdade religiosa; o

meio escolhido é a limitação de competência tributária sobre a atividade religiosa. Não há como compreender o alcance normativo deste enunciado sem o recurso à finalidade essencial protegida.

É da composição do binômio "finalidade essencial e meio de proteção" que surgirá a norma imunizante. A finalidade essencial é o fim a ser alcançado, conforme a natureza do direito a ser protegido. Tanto os princípios quanto as regras se dirigem à realização de um fim. Os princípios preveem determinado fim e as regras possuem previsão imediata de um comportamento que praticado concretizará este fim. Afinal, qual é a finalidade essencial da imunidade religiosa? Proteger a atividade ou a entidade? A proteção da atividade em geral ou somente da atividade religiosa estrito senso, na forma de culto.

O meio de proteção pretende realizar a finalidade. Assim, a proteção exclusiva do templo religioso protegerá a atividade religiosa em sentido restrito, sob a forma de culto. A proteção de todo o patrimônio da entidade religiosa indicará uma proteção ampla da atividade religiosa. É da composição do binômio "finalidade e meio" que definirá o alcance normativo da proteção constitucional.

A eficácia normativa da imunidade decorrerá do posicionamento neste primeiro nível. Dependendo da forma assumida pela imunidade, maior ou menor será o âmbito de eficácia normativa.

As normas imunizadoras podem aparecer como princípios ou regras, dependendo do caso. Sendo regras, serão suportadas por um princípio imunizante subjacente. Surgirão como princípios nos casos em que os enunciados constitucionais não permitirem a construção clara de uma norma de comportamento dirigida à Administração e ao Parlamento. A indicação de condutas não significa por si só o surgimento de uma norma de comportamento.

Os exemplos de condutas a serem seguidas podem servir como balizas a orientar os fins a serem perseguidos e não podem ser interpretadas literalmente, sob pena de uma compreensão não sistemática. O caso da interpretação da imunidade do livro eletrônico é emblemático. Não é porque o texto constitucional menciona o "livro" e o "papel", que somente o "livro em papel" deve estar protegido.

Na jurisprudência do STF, as imunidades consagram-se como *limitações constitucionais ao poder de tributar*, amparadas no rol de direitos fundamentais do

contribuinte. A clássica expressão limitações ao poder de tributar tangencia o problema da natureza normativa e ressalta o problema da eficácia. Esta é a sua grande vantagem. Cabe à doutrina precisar estes conceitos, sem se perder em distinções inúteis e elucubrações.

Toda a norma de imunidade apresenta uma dupla eficácia: *como norma de exclusão de competência* e como *direito subjetivo do contribuinte* contra a edição de normas tributantes sobre fatos, situações e pessoas protegidas pelo texto constitucional.

A imunidade se diferencia das isenções por diversas razões, dentre as quais podemos destacar a diferença de estatura normativa. Todas as imunidades possuem estatura constitucional, enquanto as isenções representam casos de não incidência legal. Não importa a denominação utilizada, o que interessa é a sua natureza. Se houver um caso denominado de não incidência ou isenção no texto constitucional, este terá a natureza de imunidade, mesmo que o texto a denomine de "isenção". Este entendimento se encontra assumido pelo STF no julgamento do RE 168.110, que assim entendeu que mesmo que a Constituição "[...] aluda a isenção de tributos com relação às operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, não concede isenção, mas, sim, imunidade".

Algumas das imunidades denominadas de isenções são:

> – Imunidade das contribuições para o financiamento da seguridade social: art. 195, § 7º: "São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei"[77].
>
> – Imunidade de impostos para promover a reforma agrária: art. 184, § 5º: "São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária".
>
> Algumas das imunidades denominadas de "não incidência" são:
>
> – Imunidade de IPI na exportação: art. 153, § 3º, III: "não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior".
>
> – Imunidade do ITR sobre as pequenas glebas rurais: art. 153, § 4º, II: "não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)".

[77] Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes e regula os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social.

– Imunidade do ICMS nas exportações, petróleo e derivados, energia elétrica, ouro e comunicações: 155, § 2º, X: "não incidirá: a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003); b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º; d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)".

– ITBI sobre incorporação de imóveis no capital social da pessoa jurídica: art. 156, § 2º, I: "não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil".

As imunidades devem ser interpretadas de modo extensivo, enquanto as isenções serão interpretadas restritivamente.

As imunidades versam sobre a proteção de valores constitucionais (direito fundamental à liberdade religiosa, à informação, à estrutura do Estado Federativo, entre outros).

3.5.1 Espécies de imunidades

As imunidades podem ser de diversas espécies, dentre as quais podemos citar quanto a: i) eficácia (condicionadas e incondicionadas); ii) abrangência (gerais e específicas); iii) objetivas, subjetivas e mistas; iv) explícitas e implícitas; e v) ontológicas e políticas.

3.5.1.1 Quanto à eficácia: imunidades condicionadas e incondicionadas

São imunidades condicionadas aquelas que exigem uma norma regulamentadora para que possam produzir todos os seus efeitos ou que tenham os efeitos condicionados a uma norma infraconstitucional. As imunidades

incondicionadas são aquelas que não exigem uma norma infraconstitucional para que possam produzir todos os seus efeitos, são normas de aplicabilidade direta e imediata. As imunidades condicionadas são, em realidade, "condicionáveis", visto que o legislador infraconstitucional poderá condicioná-las ou não, o que não impede a sua fruição se não houver regulamentação restritiva por parte do legislador. Assim, no caso de omissão legislativa, não estará impedido o direito subjetivo do contribuinte em fruir da imunidade constitucional[78].

Cabe observar que todas as imunidades estão vinculadas ao cumprimento de uma condição geral para a sua fruição: *a vinculação a sua atividade essencial*. Esta condição está prevista na Constituição e difere das outras a que se refere o texto constitucional que dizem respeito à possibilidade de norma infraconstitucional limitar a fruição de imunidades. Ela está prevista expressamente no disposto no art. 150, § 4º, da CF, que determina:

> *Art. 150. [...]*
> *4 §º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.*

São exemplos de imunidades condicionadas as das instituições de educação e assistência social, visto que a própria CF determina que esta imunidade deve ser realizada "atendidos os requisitos da lei"[79], assim:

> *c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;*

Determina a CF/88 que a eficácia da norma do art. 150, VI, *c*, esteja condicionada ao respeito às exigências em lei. Imediatamente surge uma questão: esta lei deverá ser

---

[78] Cf. COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 133-134.

[79] RE 611510/SP (Tema 328 RG), Tese Fixada: "A imunidade assegurada pelo art. 150, VI, 'c', da Constituição da República aos partidos políticos, inclusive suas fundações, às entidades sindicais dos trabalhadores e às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que atendam aos requisitos da lei, alcança o IOF, inclusive o incidente sobre aplicações financeiras".

ordinária ou complementar? A primeira solução seria argumentar que somente a lei complementar ao texto constitucional poderia impor uma limitação da eficácia das imunidades. Diversas leis ordinárias foram editadas com o intuito de regulamentar algumas imunidades sem a declaração de inconstitucionalidade por parte do STF. Especialmente podem ser citadas aquelas previstas no art. 150, VI, *c*, da CF.

As principais condicionantes estabelecidas pelo CTN são:

> *Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:*
> *I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela LCP n. 104, de 10.1.2001)*
> *II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;*
> *III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.*

No caso de descumprimento das exigências estabelecidas pelo art. 14 do CTN, será aplicada a pena de suspensão do benefício, até que sejam regularizadas as causas da violação das exigências legais para a fruição do benefício. Nestes termos, determina o art. 14, § 1º, do CTN que:

> *Art. 14. [...]*
> 1 §º *Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.*
> *A definição de atividade essencial é da maior relevância. Afinal o que significa "atividade vinculadas ao cumprimento da finalidade essencial da entidade imune"? Será uma atividade essencial vinculada arrecadar fundos ou renda para o sustento da entidade?*

Podemos adotar dois posicionamentos sobre a matéria. O posicionamento mais restritivo entende que se a atividade estiver desvinculada do propósito essencial da entidade imune, então haverá a incidência de impostos, mesmo que os recursos arrecadados sejam utilizados no sustento da entidade. Podemos adotar uma posição mais flexível, entendendo que em algumas situações existe a

exploração de uma atividade econômica protegida pela imunidade, mesmo que não esteja diretamente vinculada à finalidade essencial da entidade imune. São exemplos de decisões do STF neste sentido:

> i) imunidade ao ICMS na venda de mercadorias em que se considerou que os valores obtidos eram destinados às finalidades essenciais da entidade (EDiv no RE 210.251);
> ii) imunidade ao IPTU no caso de aluguel do imóvel para terceiros, em que se considerou que os valores auferidos serão utilizados nas finalidades essenciais da entidade (RE 237.718 e Súmula STF 724);
> iii) imunidade ao ISS no caso de prestação de serviços, em que valores obtidos nesta atividade eram destinados às finalidades essenciais da entidade (RE 116.188, RE 144.900 e RE 218.503).

A doutrina e a jurisprudência têm estabelecido limites à possibilidade da exploração de atividades econômicas por entidades imunes, mesmo que o objetivo seja o financiamento das atividades essenciais da entidade. Outros princípios devem ser levados em consideração, tais como o da livre concorrência, do direito ao trabalho e da livre iniciativa. Nesse sentido, entendeu o STF que: "[...] a imunidade recíproca não deve afetar indevidamente as condições de livre-concorrência, ao conceder exoneração às entidades particulares que atuam com inequívoco intuito lucrativo privado"[80].

O STF estabeleceu dois critérios para ponderar o conflito entre determinada imunidade e os princípios da ordem econômica, assim: "a proteção constitucional pressupõe que a atividade desenvolvida corresponda à instrumentalidade estatal, caracterizada pela (i) ausência de capacidade contributiva ou (ii) pelo risco da utilização de tributos como meio de pressão ou indução indireta e injustificada entre entes federados"[81].

Outro tema relevante está esboçado no debate sobre a possibilidade de ampliação do sentido do conceito de patrimônio, renda e serviços imunes para abranger igualmente o benefício sobre os impostos incidentes sobre o comércio

---

[80] STF, ACO 1.352.
[81] STF, ADI 3.089.

exterior (II e IE) e sobre o consumo (IPI e ICMS). São exemplos de casos julgados nesse sentido:

> – imunidade ao ICMS quando da entrada de mercadoria importada destinada a integrar o ativo fixo (portanto, o patrimônio da entidade) (RE 203.755);
> – imunidade ao imposto de importação e ao IPI na importação de "bolsas para coleta de sangue" (a serem utilizadas na prestação de serviços específicos da entidade) (RE 243.807); e
> – imunidade do ISS o serviços de estacionamento de veículos prestado por hospital em seu pátio interno (RE 116.188/SP).

A jurisprudência tem entendido que a extensão da imunidade nesses casos deve obedecer aos princípios da isonomia, da livre concorrência e da razoabilidade. O benefício poderá abranger os impostos sobre o consumo, a produção e o comércio exterior, quando as operações forem vinculadas às atividades essenciais da entidade imune.

A jurisprudência do STF se dividiu entre dois entendimentos sobre a possibilidade de extensão da imunidade aos impostos indiretos. De um lado, uma corrente defendida pelo Ministro Aliomar Baleeiro entendia que a imunidade deve levar em consideração preponderamente a realidade econômica da operação; enquanto o Ministro Bilac Pinto defendia uma interpretação formal, independentemente do impacto econômico da operação para fins de determinação da exclusão da competência tributária. Para Bilac Pinto, na análise da imunidade, seria relevante tão somente o contribuinte de direito, sendo não interessado quem efetivamente suportará o ônus de fato do encargo econômico.

Esse entendimento foi consagrado por meio da Súmula 591, que consolidou o entendimento de que: "as pessoas imunes vendedoras não têm a incidência dos impostos, ainda que indiretos". Essa compreensão foi realçada no RE 186.175 de 23-8-2006, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, que entendeu que incide o imposto indireto quando o ente imune é o contribuinte de fato (consumidor). Assim: "o ICMS não incide sobre o patrimônio a renda ou os serviços do Município, mas, incide sobre o fornecimento dos serviços de energia elétrica e de telefonia por ele consumidos, descaracterizando, por conseguinte, a suposta imunidade recíproca do art. 150,

inciso VI, alínea ‘a’, da Constituição da República".

Em outro julgado[82], o STF procedeu a uma interpretação mais ampla do conceito de patrimônio, ao incluir os bens adquiridos no conceito de patrimônio da entidade imune, assim:

> não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade.

Cabe ressaltar, contudo, que o STF, apesar das decisões acima, não realizou uma opção pela interpretação econômica ou do conteúdo substancial, mas privilegia a interpretação juridicial formal, com prevalência da forma sobre o conteúdo. A imunidade no entendimento do STF da entidade imune é garantida quando esta for contribuinte de Direito, não protegendo as situações nas quais esta for apenas o contribuinte de fato.

3.5.1.2 Quanto à abrangência: imunidades gerais e específicas

As imunidades quanto à abrangência podem ser gerais ou específicas. As imunidades gerais são aquelas que não discriminam diretamente os impostos abrangidos, diferentemente das imunidades específicas que listam diretamente os impostos envolvidos.

3.5.1.3 Quanto ao objeto: objetivas, subjetivas e mistas

As imunidades podem se diferenciar quanto ao objeto protegido. O texto constitucional protege um determinado valor relevante por meio da proteção de determinado bem ou sujeito de Direito. A imunidade dos livros, jornais e periódicos

[82] RE 196.415.

pode ser considerada um caso de imunidade objetiva, visto que se protege o valor constitucional do direito fundamental à informação e à educação por meio das normas de exclusão de incidência de tributos.

As imunidades dos partidos políticos, dos sindicatos e a recíproca seriam casos de imunidades subjetivas, visto que se pretende a proteção de determinados valores constitucionais por meio da proteção de um sujeito de direito. Igualmente será o caso da proteção do direito fundamental à livre associação partidária ou sindical ou o federalismo por meio de imunidades de cunho subjetivo.

Entendemos que a classificação entre imunidade objetiva e subjetiva pode ser válida se for utilizada no sentido de proteção de determinado valor constitucional por meio da proteção de uma coisa. Toda imunidade ao final pretende beneficiar pessoas.

As imunidades mistas seriam aquelas que beneficiam determinado sujeito de direito em função da sua particular relação com determinada coisa, como no caso da imunidade prevista no 153, § 4º, da CF/88, que dispõe sobre a não incidência do Imposto Territorial Rural para "pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel".

3.5.1.4 Quanto à redação: explícitas e implícitas

As imunidades podem se diferenciar entre implícitas e explícitas em razão do seu modo de redação. As imunidades explícitas são aquelas que constam diretamente no texto constitucional, enquanto as imunidades implícitas são aquelas que derivam de uma interpretação do texto constitucional.

O texto constitucional brasileiro não admite a possibilidade de imunidades implícitas, em virtude do modelo de repartição rígido de competências tributárias. Entendemos que as imunidades no sistema constitucional brasileiro não podem ser implícitas. A repartição de competências é rígida e o rol de imunidades existente é taxativo, não podendo ser ampliado salvo por força de emenda constitucional, sob pena de ofensa ao princípio da igualdade.

3.5.1.5 Quanto ao sentido: ontológicas e políticas

As imunidades podem se diferenciar quanto ao seu sentido, podem ser consideradas *ontológicas* e *políticas*. As *imunidades ontológicas* são aquelas que decorrem da proteção do princípio constitucional da capacidade contributiva e que pretendem excluir do campo de incidência entidades que não possuem capacidade econômica, tais como: as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos. Dada a elevada relevância dessas atividades, crê-se que é mais eficiente que estes recursos sejam aplicados diretamente pelo contribuinte, do que sejam arrecadados e depois aplicados em atividades fins.

As *imunidades políticas* seriam aquelas que teriam por objetivo desonerar pessoas jurídicas que possuem capacidade contributiva, tais como as igrejas, os partidos políticos, os sindicatos e os jornais, periódicos e papel destinado à impressão. Há o interesse constitucional conceder benefícios a estas entidades.

3.5.1.6 Imunidade recíproca

A imunidade recíproca tem por conteúdo a regra de exclusão de competência para as pessoas jurídicas de direito público em instituírem impostos incidentes sobre as atividades de outro ente federado. Por exemplo, não pode o município instituir impostos sobre as atividades da União, tampouco a União tributar os municípios e os Estados e assim por diante.

Esta norma está prevista no art. 150, VI, *a*, da CF que determina:

> *Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*
> *[...]*
> *VI – instituir impostos sobre:*
> *a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.*

O dispositivo tem por objetivo proteger a Federação como valor constitucional fundamental e se relaciona diretamente com o art. 60, § 4º, IV, que impede a edição

de emendas constitucionais que tendam a abolir a forma federativa de Estado[83].

3.5.1.7 Vinculação à finalidade essencial

O texto constitucional protege o patrimônio, a renda e os serviços em todas as situações nas quais a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios atuem vinculados à sua finalidade essencial. Nesse sentido, entendeu o STF no julgamento do RE 203.839 que *a imunidade tributária recíproca dos entes políticos é extensiva às autarquias no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes*[84].

3.5.1.8 Limitação da imunidade aos impostos

O texto constitucional é expresso em afirmar que a imunidade se restringe aos impostos incidentes sobre a renda, o patrimônio e os serviços, retirando expressamente do campo de incidência todas as demais espécies tributárias (taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios). O STF firmou o entendimento de que a imunidade tributária recíproca somente é aplicável a impostos[85].

3.5.1.9 Extensão da imunidade aos impostos sobre comércio exterior e consumo (II, IE, IOF, IPI e ICMS)

A imunidade recíproca se estende ao IOF sobre recursos aplicados pelos municípios, estados, Distrito Federal e autarquias.

---

[83] AI 174.808-AgR.

[84] Decidiu o STF no RE 928902, por maioria, no Tema 884 da repercussão geral, em extinguir a execução com relação aos valores cobrados a título de IPTU, fixando-se a seguinte tese: "*Os bens e direitos que integram o patrimônio do fundo vinculado ao Programa de Arrendamento Residencial - PAR, criado pela Lei 10.188/2001, beneficiam-se da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal*".

[85] RE 364.202 e RE 192.888.

3.5.2 Imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel para a sua impressão

A imunidade dos livros, jornais e periódicos está prevista no art. 150, VI, *d*, da CF/88, que assim determina:

> *Art. 150. [...]*
> *VI – [...]*
> *d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.*

A imunidade dos livros, jornais e periódicos inicia a sua história com a isenção de direitos de entrada no Brasil para os livros estrangeiros de ciência, das artes e das letras, datada de 26 de janeiro de 1819, por meio de uma instrução do rei entregue ao Desembargador do Paço, João Severiano Maciel da Costa.

A primeira Constituição brasileira a acrescentar a imunidade dos livros foi a Constituição de 1946, ao estabelecer a imunidade sobre o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros, conforme determinado pelo art. 31, V, *c*. A Constituição de 1967 ampliará a proteção constitucional para os livros, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão. Esta redação foi mantida pela Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969, e pela Constituição de 1988.

A imunidade dos livros, jornais e periódicos visa à proteção de valores fundamentais e à promoção de direitos fundamentais do contribuinte. Não se trata da mera proteção de um objeto físico denominado de "livro", mas de um bem jurídico maior: "direito fundamental à educação, à cultura, ao conhecimento ou a informação". O livro em si é mero instrumento que veicula, carrega e porta um conteúdo a ser transmitido ao receptor.

Protege-se um bem corpóreo para atingir-se a proteção de um direito subjetivo público ao conhecimento. A compreensão do alcance do disposto no dispositivo somente pode ocorrer analisando o seu conteúdo finalístico e não apenas literal ou gramatical. A interpretação dada ao argumento deve ser extensiva e não simplesmente restritiva.

Trata-se de uma norma concretizadora de outras normas constitucionais, especialmente o direito fundamental de acesso à cultura, educação e ciência disposto no art. 23, V. Não pode o poder público proceder a uma verificação subjetiva do sentido e alcance do conteúdo difundido, em respeito ao direito fundamental de livre manifestação do pensamento previsto no art. 5º, IV, da CF/88. A retirada de tributos significa uma forma proteção e uma promoção destes direitos fundamentais. Trata-se de uma proteção contra a utilização indevida dos impostos como forma de perseguição política, partidária, ideológica ou moral de conteúdos adversos ao pensamento dominante.

A imunidade dos livros e periódicos é objetiva e incondicionada. Questiona--se se todo e qualquer conteúdo pode ser protegido pela imunidade constitucional. Será que esta imunidade se estende aos materiais de conteúdo moral controverso, restrito, ou que fazem apologia a crimes ou sentimentos odiosos?

Entende a jurisprudência e a doutrina que não é possível que exista uma classificação moral do conteúdo dos livros, por meio de uma interpretação fiscal da receita. Permite-se a restrição ao livro ou periódico considerado ilegal ou impróprio para a circulação.

Tem se entendido que a proteção constitucional dirige-se ao conteúdo divulgado e não ao formato que este possui, desse modo, alguns casos merecem atenção. Os livros diários, cadernos, blocos de notas, livros de ponto e o livro de atas não possuem imunidade. Apesar do formato de livro, eles são destituídos de conteúdo, sendo mera coleção de folhas em branco à espera de conteúdo. Sua natureza já exige a ausência de conteúdo e, portanto, não estão abarcados pela norma de exclusão de competência tributária.

Apostilas, mesmo que não possuam a forma de livro, podem ser abrangidas pela imunidade em função de seu conteúdo educativo. Sua estrutura simplificada de transmissão do conteúdo não impede a aplicação da norma imunizadora.

Apesar da ausência de conteúdo educativo, científico ou cultural, os catálogos telefônicos devem ser protegidos pela imunidade dos periódicos, porque possuem a natureza informativa de divulgação de dados de interesse público. Sua periodicidade geralmente é anual e mesmo que possuam material de propaganda não podem ter afastada a proteção constitucional.

Estende-se a imunidade constitucional aos álbuns de figurinhas destinados ao público infantojuvenil, não cabendo ao fisco questionar o conteúdo transmitido, sob pena de ofensa ao direito de acesso da população à democracia da cultura, à informação e à educação. As capas: possuem imunidade, dado que integram os livros-atlas e são partes integrantes destas. Já os encartes de propaganda, por possuírem natureza comercial, não estão protegidos pela proteção constitucional imunitória.

O legislador constituinte resolveu eleger alguns elementos materiais que merecem a imunidade constitucional, especialmente por serem formas para a transmissão de conteúdo valorado constitucionalmente. Dentre estes casos destaca-se: "[...] o papel destinado a sua impressão". O texto constitucional objetiva proteger um valor superior pela proteção de objetos necessários à fabricação de determinados objetos. Contudo, será que o texto apresentou de modo exemplificativo ou exaustivo todas as espécies de insumos protegidos pela norma imunizadora (papel)?

A primeira forma de interpretar esta norma é compreendendo que o legislador constituinte deliberada e intencionalmente restringiu o sentido do texto constitucional tão somente ao "papel", retirando do seu alcance todos os demais insumos utilizados na produção de livros, jornais e periódicos. O STF em algumas decisões tem decidido pela impossibilidade de estender a imunidade a outros insumos não compreendidos no significado da expressão "papel destinado à sua impressão". Não estaria abrangida, nesse sentido, a tinta para impressão de livros, as chapas fotográficas, bem como os demais insumos. Nessa interpretação, a imunidade se dirige tão somente aos impostos cobrados sobre os livros, jornais e periódicos, não alcançando as outras espécies tributárias, tais como as contribuições, taxas ou empréstimos compulsórios.

Na *interpretação extensiva*, tanto o papel como todos os insumos utilizados para a fabricação do livro estão protegidos pela regra da imunidade. Tal compreensão parte da noção de que a proteção dirige-se ao valor constitucional ou finalidade protegida e não ao bem eleito como suficiente para esta proteção. Existem decisões do STF que estendem o benefício constitucional não apenas ao papel diretamente utilizado na produção de livros, jornais e periódicos, mas também os insumos consumidos na produção destes, tais como: filmes e papéis fotográficos; filmes destinados a produção de capas de livro; filmes não impressionáveis (papel

fotográfico) e papel para artes gráficas.

Cremos que a interpretação extensiva é a mais correta por se adequar ao espírito constitucional da norma de imunidade dos livros e periódicos.

3.5.2.1 Da imunidade do "livro eletrônico"

Outro ponto polêmico versa sobre o alcance da imunidade dos livros ao denominado "livro eletrônico". Igualmente neste caso podemos adotar uma interpretação restritiva ou interpretação extensiva.

Para a *interpretação extensiva*, o suporte do livro importa menos do que o seu conteúdo (divulgação de ideias) ou a sua finalidade (livre acesso) e, portanto, tanto o CD-Rom como os disquetes, as páginas de internet e os DVDs deveriam ser protegidos. Não se trata de proteger todos os produtos de informática (*softwares* ou *hardwares*), mas tão somente aqueles conteúdos que representam um conjunto organizado de informações. Veda-se a imunidade aos programas de computador, ou seja, às rotinas automatizadas em códigos. O principal argumento dessa teoria é o de que o suporte físico para a transmissão de ideias mudou na história da humanidade diversas vezes, evoluindo do uso de tábuas de argila, para pergaminho, papel, CD-Rom etc.

Como interpretação *restritiva*, o legislador constitucional poderia considerar que o texto constitucional restringiu diretamente a regra de exceção de competência tributária tão somente ao livro, ao não mencionar o CD-Rom e os outros casos de suporte eletrônico para veicular ideias. Um forte argumento contra a imunidade do livro eletrônico decorre do fato de que não existem limites claros do alcance desta imunidade, o que poderia violar outros princípios constitucionais, tais como a isonomia tributária, a livre concorrência ou capacidade contributiva.

3.5.3 Imunidades gerais condicionadas

As imunidades gerais condicionadas são aquelas que estão previstas no texto constitucional e se dirigem a proteger determinadas situações ou pessoas de diversos tipos de impostos e não apenas uma determinada situação relacionada a determinado

imposto, mas que se caracterizam por prever algumas condições para a sua fruição. Algumas condições que são exigidas pelo art. 14 do CTN, que determina:

> *Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:*
> *I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela LCP n. 104, de 10.1.2001)*
> *II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;*
> *III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.*
> 1 §*º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.*
> 2 §*º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do art. 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.*

O conceito de entidade sem fim lucrativo se relaciona diretamente ao dispositivo acima, de tal modo que a dispõe a Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999, em seu art. 1º:

> 1 §*º Para os efeitos desta Lei, sem fins lucrativos a pessoa jurídica de direito privado que não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social.*

A exigência de contabilidade própria é fundamental para que seja confirmada a correta fruição do benefício da imunidade, bem como para se aplicar a legislação aos casos de erro ou equívoco na escrituração. A contabilidade das entidades sem fins lucrativos deve respeitar o disposto na Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999, bem como dos princípios fundamentais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, conforme o art. 4º, VII, *a*, Lei n. 9.790/99. Dentre outras exigências impõe-

se a elaboração do balanço patrimonial e da demonstração do resultado do exercício[86].

A exigência de as entidades sem fins lucrativos não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, foi acrescentada pela LC n. 104, de 10 de janeiro de 2001. A Receita Federal manifestou entendimento por meio da Decisão n. 39/97 (4ª Região Fiscal) no sentido de que as entidades sindicais dos trabalhadores podem remunerar seus dirigentes, no âmbito de suas finalidades essenciais e atendidos os requisitos legais. Tal entendimento se aplica igualmente aos dirigentes de partidos políticos, de suas fundações e de outras entidades sem fins lucrativos.

Apesar de inexistir norma específica sobre a remuneração dos dirigentes, podemos aplicar o entendimento expresso na Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público. Determina o art. 4º desta lei que a remuneração de dirigentes deverá ser limitada aos padrões de mercado, de tal modo que aqueles que atuem efetivamente na gestão executiva ou a ela prestam serviços específicos recebam uma remuneração que não exceda os valores praticados na região correspondente a sua área de atuação.

A imunidade em relação ao imposto sobre a renda alcança os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. Esses rendimentos estão sujeitos ao regime de apuração exclusivo na fonte. No caso de a entidade ser considerada imune, estará dispensada da retenção do IRRF, quando assim o declarar expressamente.

3.5.4 Imunidade dos partidos políticos

Os partidos políticos representam um elemento fundamental no regime democrático. Eles são o instrumento pelo qual os cidadãos se organizam e formulam as suas propostas de administração dos bens públicos. A relevância dos partidos se justifica na noção de que em uma democracia os grupos organizados se propõem e

[86] O Decreto n. 3.100/99, no art. 11, acrescentou a esses demonstrativos a demonstração das origens e aplicações de recursos, a demonstração das mutações do patrimônio líquido e as notas explicativas.

não se impõe a governar o Estado.

A defesa de partidos políticos fortes é uma das garantias de uma democracia includente e representativa dos diversos setores da sociedade. A imunidade dos partidos políticos tem por objetivo impedir obstáculos fiscais à construção de partidos sólidos.

Os partidos políticos estão previstos no Código Civil em seu art. 44, que determina que

> *Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:*
> *[...]*
> *V – os partidos políticos. (Incluído pela Lei n. 10.825, de 22.12.2003)*
> *[...]*
> *§ 3º Os partidos políticos serão organizados e funcionarão conforme o disposto em lei específica. (Incluído pela Lei n. 10.825, de 22.12.2003).*

A Lei n. 9.096/95, que dispõe sobre partidos políticos e regulamenta os arts. 17 e 14, § 3º, V, da CF/88, define em seu art. 1º a função destes da seguinte forma:

> *Art. 1º O partido político, pessoa jurídica de direito privado, destina-se a assegurar, no interesse do regime democrático, a autenticidade do sistema representativo e a defender os direitos fundamentais definidos na Constituição Federal.*

Esta imunidade protege o patrimônio, a renda e os serviços prestados pelos partidos políticos no interesse de sua finalidade principal. Assim, toda a atividade de mercado realizada por estes não será considerada imune e deverá ser normalmente tributada.

A imunidade dos partidos políticos está condicionada ao disposto no art. 14 do CTN que determina a exigência de três requisitos fundamentais para que seja exercida: a) não distribuir os recursos sob a forma de distribuição de lucros; b) aplicar integralmente, no país, os recursos angariados na manutenção dos seus objetivos essenciais; e c) manter escrituração contábil organizada.

O Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR) reafirma estes requisitos ao dispor que:

Art. 169. Não estão sujeitos ao imposto os partidos políticos, inclusive suas fundações, e as entidades sindicais dos trabalhadores, sem fins lucrativos, desde que (CF, art. 150, inciso VI, alínea "c"):

I – não distribuam qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou de participação no resultado;

II – apliquem seus recursos integralmente no País, na manutenção de seus objetivos institucionais;

III – mantenham escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

1 *§º O disposto neste artigo não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelo imposto que lhes caiba reter na fonte e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros (Lei n. 5.172, de 1966, art. 9º, § 1º).*

O descumprimento dessas exigências implicará a suspensão da imunidade, pela autoridade competente, na forma prevista no art. 172 do CTN[87]. Igualmente estarão protegidas pela norma de imunidade as fundações partidárias.

3.5.5 Imunidade dos sindicatos dos trabalhadores

A imunidade prevista no art. 150, VI, *c*, da CF/88 protege tão somente os sindicatos dos trabalhadores, restando excluídos os sindicatos patronais ou de setores econômicos empresariais (indústria, comércio etc.). O valor constitucional protegido por esta norma está vinculado ao art. 1º da CF/88 em seu inciso IV relativo ao "IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa". A razão de sua extensão tão somente ao polo do trabalho, com exclusão dos sindicatos dos empresários, se deve à condição de hipossuficiente que o trabalhador possui na sociedade. Este merece maior proteção, conforme determina o art. 7º da CF/88 que dispõe ser objetivo constitucional a proteção dos "[...] direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social".

Esta imunidade é extensível a toda estrutura sindical, incluindo:

– *federações*: conjunto de no mínimo cinco sindicatos, art. 534 da CLT;

[87] Art. 169, § 2º, do RIR.

– *confederações*: conjunto de no mínimo três federações, art. 535 da CLT;

– *centrais sindicais*: órgão de representação geral e nacional dos trabalhadores, conforme disposto na Lei n. 11.648, de 31 de março de 2008.

A *central sindical* deverá cumprir os seguintes requisitos: I – filiação de, no mínimo, cem sindicatos distribuídos nas cinco regiões do País; II – filiação em pelo menos três regiões do País de, no mínimo, vinte sindicatos em cada uma; III – filiação de sindicatos em, no mínimo, cinco setores de atividade econômica; e IV – filiação de sindicatos que representem, no mínimo, 7% do total de empregados sindicalizados em âmbito nacional.

Igualmente estarão protegidas pela norma de imunidade as fundações sindicais, ou seja, aquelas constituídas com o objetivo de proteger os interesses dos trabalhadores.

3.5.6 Imunidade das instituições de educação

A imunidade das instituições de educação funda-se no valor constitucional geral da proteção da dignidade da pessoa humana, prevista no art. 1º, III, da CF/88. Esta compreensão é complementada pela leitura do art. 205 da CF/88 que determina que:

> *Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.*

A imunidade das instituições de ensino para entidades privadas decorre do pressuposto de que a educação é dever do Estado e pode e deve ser promovida e incentivada com a colaboração da sociedade. A ação complementar da iniciativa privada deve fornecer uma educação de qualidade para a população. Este incentivo à ação complementar do Estado à iniciativa privada no setor de educação pode ser comprovada pelo disposto no art. 213 da CF/88 que estabelece a possibilidade de destinação de recursos públicos às instituições comunitárias, confessionais ou filantrópicas.

> *Art. 213. Os recursos públicos serão destinados às escolas públicas, podendo ser dirigidos a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, definidas em lei, que:*
> *I – comprovem finalidade não lucrativa e apliquem seus excedentes financeiros em educação;*
> *II – assegurem a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades.*
> 1 §º *Os recursos de que trata este artigo poderão ser destinados a bolsas de estudo para o ensino fundamental e médio, na forma da lei, para os que demonstrarem insuficiência de recursos, quando houver falta de vagas e cursos regulares da rede pública na localidade da residência do educando, ficando o Poder Público obrigado a investir prioritariamente na expansão de sua rede na localidade.*
> 2 §º *As atividades universitárias de pesquisa e extensão poderão receber apoio financeiro do Poder Público.*

A Lei n. 9.532/97 reforçou esta fundamentação da imunidade às instituições de educação em razão de seu caráter complementar às atividades do Estado, ao limitá-la aos casos em que seja prestado à população em geral, sem fins lucrativos. São instituições de educação:

– *instituições comunitárias*: são aquelas em que a comunidade organizada proporciona o acesso ao ensino, conforme determinadas regras;

– *entidades confessionais*: são aquelas que professam uma determinada fé religiosa e se dedicam a determinada atividade de ensino; e

– *entidades filantrópicas*: são as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos que têm por finalidade essencial a prestação de serviços sociais de interesse público, especialmente aos mais necessitados.

Estão excluídas do âmbito desta imunidade as atividades praticadas por clubes esportivos, entidades assistenciais, culturais, ambientais, carnavalescas e de lazer, além de outras formas de ensino não formal. O conceito de ensino está consagrado na legislação nacional sobre o sistema nacional de ensino, especialmente a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, que serve como parâmetro para os ensinos fundamental e médio, conforme a Lei n. 5.692/71.

O *ensino* será considerado uma forma de transmissão de conhecimento organizado por meio de currículos aprovados mediante lei (educação formal ou

curricular) e poderá incluir também atividades de suporte ao ensino formal, tais como museus, teatros, associações culturais, centros de pesquisa e estudo.

O STJ entende que a isenção do imposto de importação de bens, que se destinem à entidades educacionais, se estende à entidade com fim cultural. Seria extensível às entidades culturais a imunidade instituições de educação? Cremos que não. O texto constitucional é explícito neste aspecto. Não cremos que seja juridicamente correto nem fiscalmente adequado.

Entendemos que a Constituição limitou a exclusão de competência tão somente às entidades educacionais, excluindo as outras formas de atuação cultural. Tal ampliação se constituiria em uma ampliação indevida, atingindo um amplo leque de atividades não previstas (entidades culturais, carnavalescas, indigenistas etc.). Cremos que somente as atividades culturais inseridas em suporte a um processo de educação formal é que podem pleitear este benefício, as demais formas de organização cultural podem solicitar o benefício em razão de exercerem atividade cultural sem fins lucrativos e de relevante interesse público.

3.5.7 Imunidade das entidades de assistência social

As entidades de assistência social estão consagradas no texto constitucional como formas de proteção do valor constitucional geral da proteção da dignidade da pessoa humana, prevista no art. 1º, III, da CF/88. Esta compreensão é complementada pela leitura do art. 203 da CF/88 que determina que:

> *Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:*
> *I – a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;*
> *II – o amparo às crianças e adolescentes carentes;*
> *III – a promoção da integração ao mercado de trabalho;*
> *IV – a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;*

A imunidade das instituições de assistência social tem o seu fundamento semelhante ao caso da imunidade das instituições de ensino para entidades privadas e decorre do entendimento de que a assistência social é dever do Estado. Esta compreensão funda-se igualmente no valor da solidariedade que orienta os fins do Estado brasileiro (art. 3º), de tal modo que a ação complementar da iniciativa privada em auxiliar na proteção dos desassistidos deve ser beneficiada com o direito à imunidade. Este incentivo à ação complementar do Estado à iniciativa privada no setor de educação pode ser comprovado pelo disposto no art. 213 da CF/88 que estabelece a possibilidade de destinação de recursos públicos às instituições comunitárias, confessionais ou filantrópicas.

A sociedade brasileira tem valorizado cada vez mais a participação em entidades sem fins lucrativos como forma de complementar a ação do Estado, na consecução dos objetivos constitucionais de criar uma sociedade livre, justa e solidária. O conjunto de instituições e de práticas relativas à atuação no âmbito da assistência social tem sido denominado genericamente de "terceiro setor", englobando diversas formas de entidades: organizações da sociedade civil de interesse público (Oscip), organizações não governamentais (ONGs), organizações sociais (OS), entre outras. O denominado "terceiro setor" seria complementar ao setor público ("primeiro setor") e ao setor privado ("segundo setor").

Considera-se associação, conforme o CC:

> *Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos. Parágrafo único. Não há, entre os associados, direitos e obrigações recíprocos.*
>
> Vejamos cada uma dessas formas de organização:
>
> – *Organizações não governamentais (ONGs):* este tipo de organização é enquadrada como uma espécie de associação, nos termos do Código Civil atual, alterado pela Lei n. 11.127/2005, em seus arts. 54, 57, 59, 60 e 2.031;
>
> – *Organizações da sociedade civil de interesse público (Oscip):* é uma espécie particular de ONG certificada pelo Poder Público (Ministério da Justiça), com habilitação para realizar convênios, "termos de parcerias" e receber recursos públicos, nos termos da Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999.
>
> – Organizações sociais (OS): são um tipo de organização sem fins lucrativos (associação, fundação ou sociedade civil), que exerçam atividades de interesse público.

> Dirigem-se ao ensino ,à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico ,à proteção e preservação do meio ambiente ,à cultura e à saúde, atendidos aos requisitos previstos na Lei n. 9.637, de 15 de maio de 1998. Essas entidades podem firmar“ contrato de gestão ”com o Poder Público Federal, mediante ato do Ministério correspondente à área de atuação da entidade. Ex.: Ministério da Educação para projetos na área do ensino.

O *contrato de gestão* é o instrumento firmado entre o Poder Público e a entidade qualificada como organização social, com vistas à formação de parceria entre as partes para fomento e execução de atividades direcionadas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde.

Essas entidades possuem natureza de associações privadas sem fins lucrativos e não possuem natureza pública, estatal ou paraestatal, mas podem ser declaradas de utilidade pública. Elas não cumprem funções públicas, salvo as estabelecidas por meio de convênios, contratos de gestão ou termos de parcerias.

O tema da remuneração dos dirigentes de entidades sem fins lucrativos é dos que mais tem provocado polêmica, em razão da natureza dessas entidades. A regra geral estabelecida pela Lei n. 9.532/97, em seu art. 12, § 2º, *a*, determina a vedação à não distribuição de lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto. A exceção a esta regra pode ser encontrada no caso da remuneração de dirigente, em decorrência de vínculo empregatício, pelas Oscip, nos termos da n. 9.790/99, desde que a remuneração não seja superior, em seu valor bruto, ao limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal.

3.5.8 Imunidade das entidades de previdência complementar privada

Uma relevante discussão tem sido realizada em relação à possibilidade de extensão da imunidade das entidades de assistência social às entidades e operações de previdência complementar privada. Os argumentos favoráveis podem ser abaixo sistematizados:

a) as instituições de previdência privada são consideradas de assistência social, quando não recebam contribuições de seus associados (não onerosas), conforme entendimento do STF[88];

b) a previdência privada se constitui em uma forma de "assistência social preventiva", não se resumindo à caridade pública (benemerência)[89] e possui igualmente "finalidade pública" , desde que sem fins lucrativos[90]; e

c) a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, nos termos do art. 203, I, da CF/88.

O STF entendeu que somente seriam beneficiárias do direito à imunidade as entidades de assistência social as entidades que fossem "não contributivas", ou seja, aquelas que não recebem contribuições de seus associados ("contributivas"), mesmo que ambas sejam sem fins lucrativos e possuam a "finalidade pública" de proteger a velhice de seus beneficiários. Realizou-se uma diferenciação entre entidades "fechadas" de previdência social e entidades de assistência social. Sendo que as primeiras teriam caráter contratual, contributivo, oneroso e não universal que afastaria a imunidade[91].

A imunidade às entidades de previdência privada somente seria possível nas situações em que o beneficiário não pagasse pelo benefício, ou seja, em que uma entidade ou uma empresa financiassem por completo o valor a ser revertido como benefício aos seus associados, no caso empregados de uma determinada empresa.

O STF editou sobre o assunto a Súmula 730 que determina que: "a imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, *c*, da constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários".

---

[88] RE 259.756.
[89] AC 101.394/PR, no extinto Tribunal Federal de Recursos.
[90] RE 259.756/RJ, 28-11-2001.
[91] RE 202.700.

3.5.9 Imunidade das entidades pertencentes ao sistema "S": Sesi, Senai, Senac, Sesc, Sescoop, Sebrae, Senar, Set e Senat

O denominado sistema "S" representa um conjunto de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos e direcionadas ao interesse público, classificado como *serviços sociais autônomos*. Esses serviços não são delegados pelo poder público, mas realizam atividades na área de assistência social para a formação profissional e educação para o trabalho no setor econômico a que estão vinculados. Eles podem adotar diversas formas jurídicas, mas mantém a natureza de pessoa jurídica de direito privado. Os seus estatutos e regimentos internos devem ser aprovados pelo Poder Executivo. Sua origem remonta à década de 1940, no interior do espírito corporativista da época, de colaboração de classes (trabalhadora e produtiva).

São serviços sociais autônomos:

– *Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai):* criado pelo Decreto-lei n. 4.048, de 22 de janeiro de 1942, tem por objetivo fornecer cursos de formação profissional de aprendizagem industrial;
– *Serviço Social da Indústria (Sesi):* criado em 1º de julho de 1946, tem por objetivo promover a melhoria da qualidade de vida do trabalhador industrial e sua família;
– Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (Senac): criado em 10 de janeiro de 1946, tem por objetivo fornecer cursos na área de aprendizagem comercial;
– *Serviço Social do Comércio (Sesc):* criado em 1946, pelo Decreto-lei n. 9.853, tem por objetivo promover a melhoria de vida do trabalhador na área do comércio e de sua família;
– *Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae):* tem por objetivo auxiliar o desenvolvimento nacional pelo estímulo ao empreendedorismo no país;
– *Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar):* criado pela Lei n. 8.315, de 23 de dezembro de 1991, tem como objetivo fornecer cursos na área de aprendizagem rural;
– *Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (Sescoop):* criado pela Medida Provisória n. 1.715, de 3 de setembro de 1998, e regulamentado pelo Decreto n. 3.017, de 6 de abril de 1999, integra o Sistema Nacional de Cooperativismo e tem por objetivo estimular o cooperativismo no Brasil;
– *Serviço Social do Transporte (Sest) e Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (Senat):* criados pela Lei n. 8.706/93, tem por objetivo a valorização de transportadores autônomos e trabalhadores do setor de transporte.

Os serviços sociais autônomos financiam-se por meio de contribuições que incidem sobre a folha de salários das empresas pertencentes a sua categoria correspondente. A jurisprudência tem entendido que a atividade dos serviços sociais autônomos deverá se beneficiar da imunidade quando sua atuação for sem fins lucrativos e não houver atividade econômica de prestação de serviços que influencie a concorrência[92].

Aplicam-se aos serviços sociais autônomos a disposição do art. 173 relativas às atividades econômicas que disputem serviços no âmbito do mercado, afastando assim as normas de imunidade. Determina este dispositivo que:

> *Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.*
> 1 §º *[...]*
> *I – a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários; (Nosso grifo).*

O objetivo desta norma está em proteger o princípio da isonomia e da livre concorrência.

3.5.10 Imunidade religiosa

A imunidade religiosa tem por objetivo proteger o valor constitucional do direito fundamental à liberdade religiosa, sem que existam formas de atuação estatal que a dificultem. Esta imunidade está prevista no art. 150, VI, *b*, do texto da CF/88 que determina:

> *Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*
> *[...]*
> *VI – instituir impostos sobre:*

---

[92] RE 235.737.

> *[...]*
> *b) templos de qualquer culto;*

Cabe observar que esta imunidade tem por propósito manter a coerência entre a proteção ao direito fundamental à liberdade religiosa e a presença de um Estado laico no Brasil. Apesar de o país não professar nenhuma religião oficial, entende que a manifestação religiosa seja um valor a ser protegido pelo Estado. Este direito aparece imediatamente na leitura do art. 5º da CF/88, que determina:

> *Art. 5º [...]*
> *VI – é inviolável a liberdade de consciência e de crença ,sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias*;
> *VII – é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva*;
> *VIII – ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei.*

A laicidade e o pluralismo religioso do Estado brasileiro são consagrados pela proibição da identificação de qualquer esfera pública com determinada crença. Assim determina o art. 19, I, da CF/88:

> *Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*
> *I – estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público.*

Tal situação tem gerado conflito com o entendimento de que o Brasil é majoritariamente um país cristão e católico, de tal modo que a proteção aos monumentos religiosos, igrejas históricas, imagens de santos, crucifixos em repartições públicas têm recebido crítica de outros setores religiosos. Sabendo que o tema é por demais polêmico, nos atrevemos a opinar que a proteção aos direitos das minorias não pode significar uma redução das manifestações da maioria que

fazem parte do acervo de identidade cultural nacional.

Existem três grandes entendimentos sobre o alcance desta imunidade[93], podendo proteger o: *templo-edificação, templo-atividade* ou *templo-entidade*.

A primeira concepção é mais restritiva e protege somente as edificações diretamente relacionadas ao *templo.* Somente o local exclusivamente onde é celebrado o culto é que será protegido. Estarão desonerados apenas os impostos sobre a propriedade: IPTU e ITR. O IPVA poderá eventualmente ser desonerado no caso de igrejas sobre rodas, em caminhões e ônibus, que tenham sido adaptados para a realização de culto. Serão desonerados os impostos sobre a transmissão da propriedade: ITBI e ITCD. Trata-se de um entendimento que é restritivo do alcance da imunidade.

Esta tese identifica a imunidade com o *locus* onde se exercita o direito fundamental à liberdade religiosa por meio do culto. São defensores dessa tese: Paulo de Barros Carvalho, Pontes de Miranda e Sacha Calmon Navarro Coêlho.

O STF possui alguns julgados com uma interpretação mais restritiva. Em um desses casos, considerou que um lote de um terreno isolado não pode se considerar solo do edifício do templo.

A segunda concepção de imunidade religiosa se estende para além das edificações e abrange o conjunto de práticas e atividades dirigidas à realização do culto. Nessa compreensão, a imunidade se dirige ao conjunto de bens que viabilizam direta ou indiretamente a prática do culto, incluindo não somente o imóvel onde está situado o templo, mas também outros lugares de suporte ao exercício religioso, tais como: a residência do ministro de confissão, o centro de ensino religioso, o centro de reflexões eclesiásticas e os veículos utilizados para este fim (avião, automóvel etc.). Em suma, nesta tese, a imunidade se identifica com o actus, ou seja, como se exercita o direito fundamental à liberdade religiosa por meio do culto. São defensores dessa tese: Aliomar Baleeiro, Roque Carrazza e Hugo de Brito Machado.

São decisões neste sentido as que entendem que os imóveis relacionados com a finalidade e o funcionamento da entidade religiosa, mas que estão separados

---

[93] Cf. SABBAG, Eduardo. Ob. cit., 2016, p. 282.

fisicamente do templo[94]; os cemitérios religiosos[95]; o estacionamento gratuito de estudantes, em relação ao IPTU[96]; e o serviço de estacionamento de veículos no pátio interno de entidade religiosa[97].

A tese de que a imunidade se estende à organização que realiza o culto parte do pressuposto de que a imunidade se dirige ao conjunto de atividades e bens que viabilizam direta ou indiretamente a prática do culto, incluindo não somente a prática do culto, mas todas as atividades que permitem a sobrevivência da entidade que é responsável pela promoção do direito fundamental à liberdade religiosa. Toda a renda, patrimônio e serviços da entidade religiosa serão protegidos por esse entendimento. Nessa tese, a imunidade se identifica com o *persona*, ou seja, quem exercita o direito fundamental à liberdade religiosa por meio do culto. São defensores dessa tese: José Eduardo Soares de Melo, Marco Aurélio Greco e Celso Ribeiro Bastos.

São decisões sobre a ampliação da imunidade dos templos para o conjunto da entidade de cunho religioso aquelas que defendem que a imunidade abrange não apenas os prédios destinados ao culto, mas também o patrimônio, a renda e os serviços relacionados à atividade religiosa[98] e a de que imunidade de IPTU se estende aos prédios que se encontram alugados pela instituição religiosa[99].

A proteção legal às organizações religiosas é estabelecida pela Lei n. 10.825, de 22 de dezembro de 2003, que altera o art. 44 da Lei n. 10.406/2002, determina em seu art. 2º:

> 1 §º *São livres a criação, a organização, a estruturação interna e o funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao poder público negar-lhes reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento* .

Em nosso entender, devemos optar pela imunidade extensiva à entidade

---

[94] STJ, AI 690.712-AgR.
[95] RE 578.562 e RE 578.562.
[96] RE 308.448 e RE 308.449.
[97] RE 144.900.
[98] AI 651.138-AgR.
[99] RE 325.822.

religiosa, mas com diversos cuidados decorrentes de uma fiscalização e controle rígido, visto que a proteção da liberdade religiosa não pode implicar o seu abuso por parte de entidades criminosas que utilizam da fé pública como fachada para a prática de ilícitos, de atuação econômica em concorrência desleal com empresas sadias, sonegação fiscal, importação ilícita, trânsito de mercadorias sem o pagamento de tributos ou mesmo com o proselitismo religioso que afeta a ordem pública.

A imunidade religiosa se dirige tão somente aos impostos, não havendo a desoneração em relação às taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais ou de empréstimos compulsórios.

Ela não abrange os impostos sobre o consumo e a circulação de mercadorias, mas tão somente os impostos sobre o patrimônio (ITR, IPTU, ITCD, ITBI e IPVA), renda (IRPJ e IRRF) e serviços (ISS), nas atividades vinculadas à finalidade essencial da entidade. O II e o IE deverão ser objeto de análise concreta nas operações internacionais que tragam ou enviem ao exterior objetos vinculados ao culto (livros religiosos, crucifixos etc.)

A imunidade religiosa sobre os *impostos indiretos* gera muitas dúvidas. Afinal, se a entidade religiosa é somente contribuinte de fato, como poderá ela ser imune? O STF tem entendido que ela não incide o ICMS nas vendas praticadas por entidades religiosas e que esta desoneração poderia implicar ofensa à concorrência, à livre iniciativa e à proteção da sonegação e do mercado ilícito. O IPI deve ser imune às atividades de fabricação de produtos religiosos.

Nas compras de mercadorias e produtos industrializados tem sido aceita pelo STF a tese de Bilac Pinto, adotada no RE 68.741/SP, de que o contribuinte de direito da tributação das compras de mercadorias e produtos é o comerciante e, portanto, o contribuinte de fato (entidade religiosa) não estaria protegido pela regra da desoneração tributária, em face da imunidade. A tese de Aliomar Baleeiro, vencida no presente julgado, defendia a extensão da imunidade nas compras pelas entidades religiosas com base na repercussão econômica e no entendimento de que o benefício deve ter uma interpretação extensiva. Esta tese tem sido reeditada para defender a imunidade do ICMS nas aquisições de bens que passam a integrar o patrimônio da entidade (automóveis, máquinas, mobiliário etc.).

Alguns casos têm chamado a atenção sobre o *conceito de culto* para fins de alcance da imunidade religiosa, tais como:

a) *Lojas maçônicas*: a maçonaria se constitui em uma associação privada, sem fins lucrativos e que possui por objetivos a filantropia, o aclassismo, a humanidade e a realização dos princípios da liberdade, igualdade e fraternidade. Em razão de sua natureza, não possui a imunidade religiosa, apesar de se dirigir à proteção de entidades religiosas. Nada impede que ela receba a imunidade decorrente de ser uma entidade filantrópica sem fins lucrativos ou isenção. Está ausente o requisito mínimo da autodeclaração da entidade em se considerar como entidade religiosa, impedindo que o poder público o faça de ofício. Se o estatuto da própria maçonaria afasta o seu caráter de religião, não pode o poder público suprir esta ausência. A matéria está sendo tratada no RE 562.351/RS, tendo por Rel. Min. Ricardo Lewandowski, em que se julga a alegação de que a maçonaria seria a "religião das religiões", na medida em que esta exige a crença em Deus (*Grande Arquiteto do Universo* – GADU) e o desenvolvimento da espiritualidade.
b) *Seitas*: uma grande polêmica tem sido dirigida à extensão da imunidade às seitas religiosas, ou seja, os grupamentos que divergem do dominante ou majoritário. Genericamente, não se pode negar às seitas religiosas o benefício da imunidade, visto que não cabe à administração tributária proferir um julgamento sobre a verdade ou legitimidade de determinado grupo religioso perante outro grupo. O único cuidado a ser tomado é quanto ao abuso e fraude que podem ser praticados manipulando a fé popular.
c) *Seitas satânicas:* não há nenhuma forma de manifestação religiosa que não venha a ser protegida, salvo aquelas que atentem contra a ordem pública constitucional, os bons costumes e a moral constitucional, sendo vedada qualquer forma de sacrifícios humanos, incitação ao ódio, à discriminação e aos fundamentos de um Estado Constitucional fundado na ideia de liberdade, justiça e solidariedade.
d) *Centro espírita:* o espiritismo se constitui em uma crença (religiosa, filosófica ou científica) da existência de espíritos e de sua possível comunicação com os vivos. A imunidade religiosa somente protegerá as entidades religiosas praticantes de determinado culto, afastando as compreensões espíritas racionalistas ou científicas.
e) *Santo Daime:* trata-se de uma manifestação religiosa surgida no Acre, no início do século XX, tendo por fundador um lavrador e descendente de escravos Raimundo Irineu Serra (*Mestre Irineu*). Esta se funda na compreensão do uso ritualístico de uma erva amazônica psicodélica: o *ayahuasca*. Em nosso entender, este culto não ofende os elementos basilares da manifestação religiosa lícita, logo deve ser respeitada.
f) *Extinção da imunidade religiosa:* alguns setores sociais descontentes com os frequentes abusos praticados contra a fé popular, com o uso ilícito das nobres entidades

> para fins pouco louváveis, bem como pela utilização econômica predatória chegaram a sugerir por meio de projetos de emenda constitucional[100] a extinção desta imunidade. Em nosso entender, tal possibilidade viola o art. 60, § 4º, IV, da CF que estabelece o estatuto de cláusula pétrea à imunidade religiosa. No entanto, a imunidade religiosa é caracterizada como um elemento fundamental para a formação do *ethos* social devendo ser protegida, ao mesmo tempo em que o seu mau uso ou abuso devem ser combatidos, como forma inclusive de fortalecer as reais e verdadeiras manifestações de exercício do direito fundamental à liberdade religiosa.

O STF firmou entendimento de que as entidades religiosas são caracterizadas como sendo instituições de assistência social para fins de imunidade tributária, no RE 630790/SP, correspondente ao Tema 336, em regime de Recuperação Geral. Essa caracterização abrange tanto os impostos sobre o seu patrimônio, renda, serviços e sobre a importação de bens a serem utilizados na consecução de seus objetivos estatutários.

3.6 Imunidades específicas: impostos e taxas

Cabe analisar algumas das *imunidades específicas*, tais como: *de direito de petição; taxas e custas em certidões; referente ao IPI na exportação; referentes ao ICMS na exportação, combustíveis, ouro e comunicações; do ITR para pequenas glebas rurais; do ISS na exportação* e *do ITBI sobre a integralização de capital.*

3.6.1 Direito de petição

O *direito de petição* está expresso no texto constitucional:

> *Art. 5º [...]*
> *XXXIV – são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:*
> *a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;*

---

[100] PEC n. 176-A/93.

O STF reforçou o dispositivo constitucional com a edição Súmula Vinculante 21, em que entendeu que é inconstitucional a exigência de depósito prévio e o arrolamento de bens e direitos como condição de admissibilidade de recurso administrativo[101]. Determinou esta que: "é inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo".

Para o STF, a injusta recusa estatal em fornecer certidões autoriza o ingresso de mandado de segurança ou a própria ação civil pública[102].

3.6.2 Taxas e custas em certidões

O texto constitucional estabeleceu o direito à *obtenção de certidões em repartições públicas* sem o pagamento de taxas, em seu art. 5º, XXXIV. Determina este dispositivo que:

> *Art. 5º [...]*
> *XXXIV – são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: [...]*
> *b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;*

Este entendimento foi reconhecido pelo STF em alguns casos. A Corte se manifestou no sentido de que a cobrança para a *extração de certidões, em repartições públicas, viola o texto constitucional*[103].

3.6.3 Imunidade referente ao IPI na exportação

O texto constitucional determina expressamente que o IPI não incide sobre os produtos industrializados destinados ao exterior. Assim:

---

[101] Vejam-se os precedentes: RE 388.359 e ADI 1.976.
[102] RE 472.489-AgR.
[103] ADI 2.969.

> *Art. 153. [...]*
> 3 §º *[...]*
> *III – não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.*

Esta imunidade específica é importantíssima para evitar danos à indústria nacional e se insere no princípio internacional de que os impostos não devem ser exportados (*no export taxes*).

3.6.4 Imunidades referentes ao ICMS: exportação, combustíveis, ouro e comunicações

O ICMS possui uma gama relevante de casos de imunidades específicas. Essas se referem à exportação de mercadorias, aos combustíveis, ouro e comunicações. Determina o art. 155, § 2º, X, da CF/88 que:

> *Art. 155. [...]*
> *§ 2º [...]*
> *X – não incidirá:*
> *a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)*
> *b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;*
> *c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;*
> *d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)*

O STF entendeu que a imunidade *do ICMS relativa à exportação de produtos industrializados abrange todas as operações que contribuíram para a exportação, independentemente da natureza da moeda empregada*[104].

[104] RE 248.499.

O STF tem entendido que a imunidade referente aos lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, derivados do petróleo não foi instituída em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade. Caberá a este o ICMS, desde a remessa até o consumo[105].

Este dispositivo constitucional dirige-se ao ouro definido como mercadoria. O ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial sujeita-se, exclusivamente, ao IOF[106].

3.6.5 Imunidade do ITR para pequenas glebas rurais

O texto constitucional estabelece a imunidade para as pequenas glebas rurais no art. 153, § 4º, II, que determina que:

> *Art. 153. [...]*
> 4 §º *[...]*
> *II – não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003).*

O *conceito de pequena gleba rural* deve ser buscado na legislação federal e, em especial, no *Estatuto da Terra*.

3.6.6 Imunidade do ISS na exportação

A *imunidade do ISS sobre as exportações* está prevista no art. 153, § 3º, II, da CF/88, que determina:

> *Art. 153. [...]*
> 3 §º *Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 37, de 2002).*
> *[...]*

---

[105] RE 198.088.
[106] RE 190.363.

> *II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993).*

A LC n. 116/2003 estabeleceu eficácia a esta imunidade por meio do art. 2º, que preceituou que: "O imposto não incide sobre: I – as exportações de serviços para o exterior do País".

3.6.7 Imunidade do ITBI sobre a integralização de capital

O texto constitucional prevê a *imunidade do ITBI sobre a integralização de capital* da seguinte forma:

> *Art. 153. [...]*
> 4 §º *[...]*
> *I – não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.*

Esta imunidade será estudada com mais detalhe no capítulo próprio sobre o ITBI. Ver item 3.3, da Parte II.

3.7 Imunidades específicas: contribuições

A CF/88 previu alguns casos específicos de imunidades de contribuições, tais como: *das contribuições sobre rendimentos de inativos* e *das contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação*.

3.7.1 Imunidade das contribuições sobre rendimentos de inativos

A *imunidade das contribuições sobre rendimentos de inativos* está prevista no art. 195, II, da CF/88, que determina a imunidade da *contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência* social. Assim:

> *Art. 195. [...].*
> *II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 20, de 1998)*

As diversas questões que envolvem a inconstitucionalidade desta imunidade foram tratadas no capítulo do princípio da vedação de confisco. Ver item 3.4.3, p. 198. Sucintamente, podemos afirmar que o STF, ao analisar a Emenda Constitucional n. 41/2003 (art. 4º, *caput*), entendeu pela inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Não haveria fato jurídico específico da aposentadoria que a imunizaria, de modo absoluto, os proventos e as pensões[107].

3.7.2 Imunidade das contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação

O texto constitucional concedeu imunidade das contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação. Assim:

> *Art. 149. [...].*
> 2 §º *As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional n. 33, de 2001)*
> *I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 33, de 2001).*

Questionado sobre a constitucionalidade da CSLL *sobre as receitas e o lucro decorrentes de exportação*, entendeu o STF que incide sobre o lucro obtido por empresas exportadoras. Para a Corte, o conceito de receita não se confunde com o conceito de lucro, logo pode ser tributado este último. A imunidade autoriza somente a exclusão do PIS e da Cofins sobre as receitas de exportação, não alcançando as receitas da CSLL[108].

---

[107] STF, ADI 3.105.
[108] Votaram contra a extensão da imunidade os ministros Marco Aurélio, Menezes Direito, Ricardo Lewandowski, Ayres Britto, Joaquim Barbosa e Ellen Gracie. Votaram a favor dos contribuintes os

O STF firmou entendimento, ao analisar o inciso I do § 2º do art. 149, de que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação não incidem sobre as exportações indiretas, realizadas por sociedade exportadora intermediária[109].

ministros Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Eros Grau, Cezar Peluso e Celso de Mello.

[109] Tema 674 com repercussão geral, Informativo 965.

4.

A repartição de competências tributárias:
o exercício constitucional do poder de tributar

A repartição de competências tributárias é um dos elementos mais importantes para o controle democrático do exercício constitucional do poder de tributar. A presença clara de espécies tributárias, como veremos a seguir, prescreverá como, quando e sob quais limites poderá o Estado buscar suas receitas no patrimônio dos contribuintes.

Pagar tributos é um dos deveres constitucionais mais relevantes na constituição democrática e sobre ele que se assenta a noção constitucional de tributo. Tal entendimento supera a visão anterior de que o tributo seria apenas uma espécie de obrigação *ex lege*, pelo contrário, ele é muito mais do que isso. Ele é a resultante de todas as exigências do poder de tributar, que tem por finalidade o financiamento dos direitos fundamentais e, ao mesmo tempo, a proteção da liberdade, da igualdade e da *dignidade do contribuinte.*

A dignidade da pessoa humana se revelará no direito tributário como dignidade do contribuinte, que surge ao mesmo tempo como destinatário e origem dos necessários recursos para a promoção de seus direitos. Se os recursos arrecadados têm por destino a realização plena da dignidade da pessoa humana, estes têm por origem a arrecadação com pleno respeito à dignidade do contribuinte, plasmado no *estatuto do contribuinte.*

4.1 Da natureza dos deveres fundamentais

O tema da *responsabilidade* dos cidadãos em uma sociedade democrática tem sido pouco explorado pela doutrina, como muito bem expressou Casalta Nabais[1]. Segundo o autor, uma das razões para tanto está no duplo esvaziamento da importância do tema. De um lado, para os defensores da supremacia da responsabilidade comunitária, os deveres nada mais são do que o reflexo da primazia da ordem e do poder, não possuindo nenhuma característica específica. Para os defensores da liberdade como categoria fundante do político, os deveres se constituem em categoria secundária ou derivada do sistema de liberdade.

---

[1] Cf. NABAIS, Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 15 (Coleção Teses).

No entanto, a experiência histórica das democracias ocidentais que experimentaram os horrores do totalitarismo fascista, nazista e stalinista forjou uma aversão a qualquer possibilidade de determinação absoluta do poder perante a liberdade individual. Dessa forma, os textos constitucionais preocuparam-se especialmente na afirmação dos direitos fundamentais, evitando qualquer brecha a uma interpretação constitucional que permita o surgimento de regimes antidemocráticos[2].

Um estudo interessante para a compreensão desta polêmica pode ser vislumbrado nos debates constitucionais na Alemanha sob o tema dos deveres constitucionais. A Constituição Alemã (*Grundgesetz*) surgida sob o choque do término do regime nazista realçou de modo firme os direitos fundamentais como a base do sistema constitucional. Contudo, é nos debates da década de 1970 em torno da "teoria funcional democrática dos direitos fundamentais" e das questões relativas à "democracia militante" presente na jurisprudência do *BVerfG* relativos à exclusão dos radicais do serviço público e do exercício de certas profissões (*Berufsverbot*) que o tema voltou a receber uma atenção adequada. O tema dos deveres fundamentais aparece nos textos constitucionais sob diversas formas, contudo, falta ainda na maioria dos países uma sistematização minimamente parecida com o tema dos direitos fundamentais.

4.1.1 Os deveres fundamentais como categoria jurídica autônoma

Para Casalta Nabais, os deveres fundamentais devem ser entendidos como uma categoria jurídica autônoma ao lado dos direitos fundamentais. Dessa forma, seriam evitados dois equívocos: de um lado, a diluição dos deveres no conceito de soberania e, de outro, o esvaziamento pela submissão aos direitos fundamentais. Para o autor, este conceito deve ser entendido de modo autônomo, ou seja, como portador de valores constitucionais e "comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais consubstanciados na figura dos direitos fundamentais"[3].

---

[2] Ibidem, p. 18.
[3] Ibidem, p. 38.

Para o autor, isso não impede, contudo, por mais paradoxal que seja, como bem alerta, que estes deveres sejam considerados integrantes dos direitos fundamentais. Essa designação se dirige para os deveres fundamentais que são considerados limites específicos ou gerais para os direitos fundamentais.

4.1.2 Do conceito de deveres fundamentais

O *conceito* de deveres fundamentais surge inicialmente no discurso religioso e passa a ser utilizado no discurso jurídico. Esta transposição de conceitos religiosos para o Direito ocorreu com muitos outros conceitos, tais como de soberania, direitos fundamentais, entre outros.

A ideia de deveres fundamentais não encontra muita expressão no surgimento do constitucionalismo moderno e geralmente possui seu sentido como limite aos direitos naturais[4]. No entanto, surgem alguns deveres do cidadão como *obrigações positivas perante a comunidade política*[5]. Estes deveres se vinculam, particularmente, com o dever de sustentar uma ordem constitucional mediante a defesa da pátria e o pagamento de impostos.

4.1.3 Do conceito de deveres fundamentais fundado no conceito de dignidade da pessoa humana

Os fundamentos dos deveres fundamentais devem ser buscados para além do mero poder e das exigências da soberania, visto que a própria soberania deve buscar seus fundamentos na ideia de dignidade da pessoa humana. Não há uma cláusula geral de deverosidade social capaz de tutelar deveres ou valores sociais sem enunciação expressa no texto constitucional.

Os deveres fundamentais podem ser entendidos, conforme Casalta Nabais, como *corretivo da liberdade para realização do bem comum*, ou seja, como as

---

[4] Cf. PECES-BARBA, G. Los deberes fundamentales. *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, n. 4, 1987, p. 329-341.

[5] Cf. NABAIS, Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 44 (Coleção Teses).

posições jurídicas exigidas dos indivíduos para a realização dos valores protegidos pela comunidade. Estes deveres possuem quatro características fundamentais: *posições ativas, subjetivas, individualmente orientadas e universais*.

Trata-se de uma *posição jurídica ativa*, pois exige um comportamento ativo dos indivíduos para o seu cumprimento. No entanto, são consideradas *posições subjetivas*, visto que são subjetivamente imputadas aos indivíduos pelo texto constitucional e não apenas reflexos da distribuição de poderes ou competências públicas. Estes deveres são posições *orientadas individualmente*, pois se referem aos indivíduos e mesmo quando dirigidas às pessoas coletivas podem ser desdobradas em exigências individuais.

Tal argumento se dirige mesmo "[...] ao dever de pagar impostos que não raro origina mesmo impostos próprios como no domínio da tributação dos rendimentos objecto, por via de regra, de um imposto específico sobre as empresas ou sobre as sociedades". Por fim, são posições *universais* que valem para todos os indivíduos, não sendo admissíveis discriminações com base neles.

Para Casalta Nabais, os *deveres fundamentais somente encontram fundamento de validade se estiverem consagrados no texto constitucional de modo implícito ou explícito*. Estes deveres obedecem, assim, diferentemente dos direitos fundamentais ao princípio da tipicidade ou do *numerus clausus* e, desse modo, diferentemente dos direitos fundamentais não se constituem em um sistema aberto. *Não há uma abertura material dos deveres fundamentais. Mais ainda, estes deveres estão subordinados aos direitos fundamentais e se fundamentam na centralidade da pessoa humana*.

Isso não impede que eles possam ser derivados do texto constitucional, como no caso do dever de pagar impostos, que decorre dos enunciados que criam um Estado Fiscal, como no caso das Constituições portuguesa e alemã.

4.1.4. Da estrutura dos deveres fundamentais

A estrutura dos deveres fundamentais se refere aos seus *destinatários*, *titulares* e *conteúdo*, bem como da sua relação com os demais *princípios constitucionais*.

A comunidade é titular ativa dos deveres fundamentais, dado que estes representam deveres para a realização dos valores fundamentais da coletividade. Três são os casos previstos: deveres clássicos, deveres fundamentais de conteúdo econômico, social e cultural e deveres de determinados grupos. Os deveres clássicos são aqueles que se dirigem à manutenção da esfera pública em um estado democrático e de suas formas básicas, dentre eles podemos citar o direito de defesa da pátria, o dever de pagar tributos, o serviço militar, entre outros. Neste caso, o titular ativo será o Estado como representante da sociedade politicamente organizada.

No caso dos deveres de conteúdo econômico, social e cultural, a titularidade será da coletividade na manutenção de uma dada sociedade. Não se trata tanto de proteger a própria sociedade, mas um tipo de sociedade almejada. Assim, encontramos os deveres relativos a uma certa *virtú* ou virtude cívica, tais como o dever de trabalhar, de cultivar a terra, de promover a saúde, entre outros.

Por fim, os deveres de determinada categoria ou grupo se referem aos deveres de que são titulares determinados grupos de pessoas em promover direitos fundamentais, tais como o dever dos pais de manter a educação dos filhos, de proteção das crianças, entre outros.

Na medida em que esses deveres se caracterizam como meios de proteção dos valores supremos de determinada comunidade, eles serão sempre deveres fundamentais do cidadão e nunca deveres do homem[6].

São destinatárias as pessoas físicas, mas também as pessoas coletivas e mesmo as pessoas desprovidas de personalidade jurídica. Mesmo as pessoas jurídicas de direito público podem ser destinatárias de deveres fundamentais, como no caso do dever de pagar tributos de pessoas jurídicas públicas nacionais e estrangeiras.

Segundo Casalta Nabais, os deveres fundamentais podem ser de diversas espécies[7]:

---

[6] Cf. Casalta Nabais: "[...] todos os deveres fundamentais são deveres do cidadão, não havendo lugar para os deveres do homem" (*O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 105).

[7] Ibidem, p. 112 e segs.

i) *deveres negativos e positivos:* conforme determinem uma ação ou omissão do destinatário da norma;
ii) *deveres com conteúdo autônomo e sem conteúdo autônomo*: no primeiro caso, o seu conteúdo está numa relação de delimitação dos direitos em geral, no segundo caso, o seu conteúdo está em uma relação de integração com outros direitos; e
iii) *deveres cívico-políticos* (clássicos) *e deveres econômicos, sociais e culturais* (modernos).

4.1.5 Regime dos deveres fundamentais

Fazem parte do regime dos direitos fundamentais o respeito ao princípio da universalidade, da igualdade, da proporcionalidade *lato sensu* ou da proibição de excesso e da inaplicabilidade direta.

O *princípio da universalidade* determina que a repartição de encargos e sacrifícios entre os membros de uma comunidade sejam realizados de modo universal e equânime. O que não significa que estes deveres incidam sobre todos os cidadãos, mas que incidam sobre todos aqueles na mesma condição ou grupo. Assim, o dever de prestar serviço militar poderá recair somente para os cidadãos do sexo masculino, sem violar este princípio.

O *princípio da igualdade* determina que: a) *proibição de arbítrio*, ou seja, impede que o legislador realize discriminações sem justificativas razoáveis; b) *proibição de discriminações subjetivas* fundadas em argumentos sobre raça, religião, ideologia etc.; c) *proteção subjetiva da igualdade* para situações jurídicas constitucionalmente protegidas, tais como igualdade dos cônjuges, dos filhos legítimos e ilegítimos etc.; e d) ação afirmativa na compensação de desigualdades naturais ou sociais, tais como cotas para portadores de deficiência, entre outros. No caso dos deveres fundamentais, estes sentidos são igualmente exigidos.

De igual modo, os deveres fundamentais têm de respeitar o *princípio da proporcionalidade* no sentido de que este exige a justa proporção entre meio e fim, de tal modo a afetar da menor maneira possível o valor constitucional da liberdade.

Por fim, entende Casalta Nabais que os deveres fundamentais não estão submetidos a: i) aplicabilidade direta; ii) requisito de leis gerais e abstratas; iii) reserva de lei complementar; iv) exigência de previsão expressa da restrição; e v)

respeito ao conteúdo essencial na revisão constitucional.

A *inaplicabilidade direta dos deveres fundamentais* decorre do fato de que o legislador deve estar o mais livre para considerar melhor quais são as condições, dentre as múltiplas variáveis, que garantem a maior liberdade possível para o cidadão. Se fosse realizado de modo diverso, poder-se-ia criar uma situação paradoxal em que uma única previsão constitucional de concretização poderia criar um contexto mais gravoso para o cidadão, em vez de assegurar o sistema de liberdade.

A doutrina alemã indica alguns casos de previsão constitucional diretamente aplicáveis, como no caso do dever de intangibilidade da dignidade da pessoa humana (art. 1º, I); o dever de manutenção e educação dos filhos (art. 6º, II), o dever de paz interna e externa (art. 26, I), o dever não escrito de obediência à Constituição e à lei. Mesmo nesses casos citados, podemos perceber que eles não podem gerar deveres diretamente ao indivíduo sem a intermediação da concretização legislativa, visto que não determinam diretamente um comportamento a ser seguido no caso concreto, gerando tão somente deveres gerais a serem respeitados e concretizados pelo legislador para que sejam eficazes. No entender de Casalta Nabais:

> tudo isso significa que os deveres fundamentais, independentemente do grau de concretização normativa de que disponham na constituição, carecem sempre de intervenção do legislador para estabelecer as formas e os modos do seu cumprimento e a sancionação do correspondente não cumprimento[8].

É muito importante assinalar que tanto para a administração quanto para os particulares os deveres fundamentais são *deveres legais* e não *deveres constitucionais*, *dado que necessitam sempre de concretização legislativa.*

Para os legisladores, estes deveres se traduzem com imposições constitucionais permanentes ou como autorizações para legislar. Não há, tal como no caso dos direitos fundamentais, uma problemática tão profunda sobre a questão da possibilidade de restrição dos deveres fundamentais. De modo geral, pode-se

---

[8] Ibidem, p. 105.

afirmar que os deveres fundamentais dependem de concretização legal e esta decorre do senso do legislador, que terá a liberdade de determinar o conteúdo e o alcance dos deveres, nos limites constitucionais. Não há, contudo, possibilidade de restrição absoluta de dever constitucional que afete o sentido essencial deste dever[9]. De outro lado, *somente as restrições expressamente autorizadas por lei permitirão a cobrança de tributos.*

Entende a *doutrina alemã* e a *italiana* que os deveres fundamentais possuem um conteúdo essencial não modificável por via da revisão constitucional, como, por exemplo, em relação aos deveres de pagar impostos, proteger a pátria ou obedecer a Constituição.

4.1.6 O estado fiscal

O dever de pagar tributos somente assume toda a sua significação no âmbito de um estado fiscal, ou seja, aquele em que seu financiamento se realiza por meio do pagamento de tributos de seus cidadãos. A denominação estado fiscal se deve a Lorenz von Stein e se popularizou com o debate entre Rudolf Goldscheid e Joseph Schumpeter. Este modelo estatal se diferencia de outras formas de financiamento da atividade do Estado, tais como aqueles que se financiavam com receitas de seu patrimônio (estado medieval); de sua atividade comercial (estado moderno), do monopólio dos fatores de produção (estado socialista) ou da exploração de alguma atividade extrativa (petróleo, gás ou ouro) ou comercial, como o jogo (Macau e Mônaco). Podemos dizer que o estado fiscal é uma das formas do estado contemporâneo mais importantes e desenvolvidas.

O estado fiscal é um estado constitucional na medida em que sua afirmação ganha sentido no texto constitucional de diversos países, repartindo competências fiscais, determinando a forma de financiamento do Estado, bem como determinando os limites do poder de tributar.

A expressão “estado tributário” pode assumir diversos significados dentre os quais o mais destacado é o de um Estado financiado por meio de tributos

---

[9] Ibidem, p. 173-174.

"vinculados", "contraprestacionais" ou denominados de "causais". Este é o sentido dado por Casalta Nabais[10] e por Juan Manuel Barquero Estevan ao tratar da constituição portuguesa e espanhola, respectivamente. Os tributos contraprestacionais ou bilaterais diferem dos impostos por serem vinculados a uma atuação estatal específica e sua remuneração representa a contraprestação pelo fornecimento de bens, serviços ou utilidades públicas, dentre as suas espécies podemos citar as taxas e as contribuições especiais.

Utilizaremos a denominação em um sentido diverso. Para nós, estado tributário significa uma mudança qualitativa em relação ao estado fiscal, trata-se de um modelo de estado governado pela proteção e promoção dos direitos fundamentais. *Não se trata mais tão somente da questão sobre o financiamento do Estado, seja este mínimo ou máximo, mas de como serão mais bem efetivados os direitos fundamentais individuais e sociais.*

Para uma ilustração entre o estado fiscal e o estado tributário, podemos apresentar o seguinte quadro:

	Estado liberal	Estado social	Estado social e democrático
Tipo de estado	Fiscal	Fiscal	Tributário
Financiamento do estado	Tributos (impostos)	Intervenção econômica	Sistema tributário (impostos, tributos vinculados e incentivos fiscais)
Característica principal	Neutralidade econômica e social	Intervencionismo econômico e social	Equilíbrio entre neutralidade e intervencionismo
Elemento característico	Eficiência econômica	Justiça social	Promoção dos direitos fundamentais
Defeitos	Descompromisso social	Hipertrofia do setor público	Ineficiência econômica e manutenção da injustiça social

[10] Ibidem, p. 212.

4.2 Espécies tributárias: da natureza constitucional do conceito de tributo no Direito brasileiro

Seu conceito decorre da interpretação constitucional, do texto do Código Tributário Nacional, da doutrina e da jurisprudência pátria e estrangeira. No caso da Constituição alemã, alega Starck que o conceito de tributo (*Steuer*) serve para discriminar a competência dos diversos entes públicos, regulamentar o orçamento e proteger os direitos dos cidadãos. No caso do Direito brasileiro, trata-se de um conceito utilizado em diversos enunciados constitucionais sem uma definição constitucional expressa, contudo, dois são os elementos que devem ser destacados no texto constitucional: o caráter de delimitação e *repartição de competências tributárias*, em face do respeito ao exercício constitucional do poder de tributar e como *proteção aos direitos fundamentais do contribuinte*.

A ausência de espécies tributárias claras e precisas permite o surgimento do abuso por parte do Executivo na criação descontrolada de novas imposições fiscais com a utilização criativa de denominações diversas, mas que possuem o mesmo conteúdo. Como exemplo dessa situação, podemos citar o caso da criação recorrente de taxas que tinham a essência de serem novos impostos, como forma de burlar a listagem taxativa de impostos previstos na Constituição. A discriminação precisa das espécies tributárias e a identificação clara de sua função no interior do sistema constitucional tributário se caracterizam como mecanismos de controle da atividade fiscal por parte dos contribuintes.

Existe uma definição constitucional de tributo que deve ser inferida da leitura dos diversos enunciados constitucionais e que permitiram a recepção do art. 3º do CTN pela CF/88, tal como tinha ocorrido na Constituição de 1967 e a Emenda de 1969.

Entende-se que o núcleo de sentido essencial do art. 3º foi recepcionado por expressar o sentido constitucional do conceito de tributo. O art. 18, em seu § 1º, da Constituição de 1967 estabeleceu a recepção material do art. 3º do CTN ao dispor que:

> *Lei Complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar.*

Por sua vez, o Ato Complementar n. 36, de 13 de março de 1967, manteve esta recepção e lhe atribuiu a atual denominação de Código Tributário Nacional. A Constituição Federal de 1988 manteve a recepção do texto do art. 3º ao definir que:

> *Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]*
> *III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*
> *a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.*

Nesse caso, a lei complementar referida é o dispositivo recepcionado do art. 3º do CTN. Cabe ressaltar que este dispositivo obtém seus fundamentos materiais implícitos e explícitos no texto constitucional, não se permitindo a contradição com o texto maior de onde busca seus fundamentos de validade.

4.2.1 Classificação das espécies tributárias: teorias bipartite, tripartite, quadripartite e quindipartite

A doutrina se dividiu sobre a classificação das espécies tributárias. A importância dessa distinção é, em verdade, sobre o número de regimes jurídicos que regem subespécies tributárias. A classificação em um ou outro regime jurídico fará com que decorram exigências específicas. Assim, como devemos classificar as contribuições sociais? Seriam taxas, impostos com destinação especial ou uma espécie autônoma? Seguiriam o regime jurídico atribuído às taxas, a impostos com destinação especial ou teriam um regime autônomo?

A *teoria bipartite* entende que existem apenas duas espécies de tributos: impostos e taxas. Essa teoria foi defendida por Alfredo Augusto Becker e utilizava como critério diferenciador a base de cálculo de cada espécie tributária. No entender do autor será: “imposto: a regra jurídica tributária que tiver escolhido para base de

cálculo do tributo um fato lícito qualquer (não consistente em serviço estatal ou coisa estatal), terá criado um imposto", enquanto a "taxa: a regra jurídica tributária que tiver escolhido para base de cálculo do tributo o serviço estatal ou coisa estatal terá criado uma taxa" [11] . As demais subespécies tributárias (empréstimos compulsórios, contribuições e contribuições de melhoria) deverão se enquadrar em uma ou outra espécie (impostos ou taxas).

A *teoria tripartite* utiliza como critério a análise do binômio hipótese de incidência e base de cálculo para determinar o número de espécies tributárias. Foi originalmente defendida por Geraldo Ataliba. Para esta teoria, verifica-se se na hipótese de incidência descreve uma atividade vinculada ou não vinculada. A base de cálculo serviria para confirmar ou infirmar a hipótese de incidência. Para o autor, seriam três espécies de tributos: impostos, taxas e contribuições. As contribuições sociais e as contribuições de melhoria seriam subespécies tributárias.

A *teoria quadripartite* entende que existem cinco espécies tributárias: *impostos, taxas, contribuições e empréstimo compulsório.* Essa teoria foi defendida por Ricardo Lobo Torres. O autor adiciona os empréstimos compulsórios como uma espécie de tributo alegando que se trata de um restituível, diferenciando os tributos de natureza vinculada contributiva e retributiva. Os empréstimos compulsórios seriam uma espécie de tributo vinculado retributivo.

Os tributos são vinculados e não vinculados em função de serem direcionados a uma função estatal específica ou geral. Os tributos contributivos seriam aqueles que tomam como critério fundamental a capacidade contributiva. Os tributos retributivos são aqueles que verificam a relação entre o custo e o benefício da cobrança fiscal.

A *teoria quadripartite* foi adotada pelo STF. Para este, as contribuições de melhoria e as contribuições sociais não são espécies autônomas, podendo se reduzir a um mesmo regime tributário unificado.

A *teoria quindipartite* defende a existência de cinco espécies de tributos: *impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimo compulsório*. Essa teoria é defendida por Ives Gandra Martins.

---

[11] BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 405.

O STF julgou no RE 138.284/CE a classificação que foi adotada pela Corte. Segundo o voto do Min. Carlos Velloso:

> As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (C.F., art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1.de seguridade social (C.F., art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195, parág, 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2. corporativas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148)[44].

Esse entendimento foi reafirmado em julgamentos posteriores, tais como: ADI 447-6/DF. Para o STF, as contribuições são o gênero que abrange uma multiplicidade de subespécies, tais como: as contribuições para o financiamento da seguridade social, as contribuições de melhoria, de intervenção no domínio econômico, de interesse de categorias de interesse de categorias profissionais e econômicas.

4.2.2 Impostos: conceito e características

4.2.2.1 Da evolução do conceito de impostos na legislação brasileira

O Direito brasileiro carecia de um dispositivo claro sobre o conceito de impostos na sua legislação nacional. Esta constatação pode ser confirmada pelos antecedentes históricos ao conceito legal do Código Tributário: o Decreto-lei n. 1.804, de 24 de novembro de 1939; e, posteriormente, o Decreto-lei n. 2.416, de 17 de julho de 1940.

4.2.2.2 Conceito de imposto no direito tributário nacional

O conceito de imposto vem expresso no art. 16 do CTN, que determina: "imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte".

4.2.2.3 Da regra da vedação de vinculação da receita dos impostos

Os impostos são tributos não vinculados por não significarem uma contraprestação pela realização de uma atividade específica. Os tributos servem para financiar atividades gerais do Estado. No entanto, a regra da vedação de vinculação da receita dos impostos tem por propósito resguardar a independência do Poder Executivo na programação de suas atividades de governo. Estabelece o art. 167 da CF/88:

> *Art. 167. São vedados: [...]*
> *IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os artigos 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Grifos nossos). Redação dada pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003.*

Deve-se diferenciar o conceito de natureza não vinculada dos impostos da ideia de vedação de vinculação de receita dos impostos. A vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa é vedada, salvo para:

> i) *transferências relativas à repartição constitucional de receitas tributárias* para os Estados, Distrito Federal e Municípios; a fim de constituir o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e Fundo de Participação dos Municípios (FPM) (arts. 158 e 159 da CF/88);
> ii) a *saúde* (art. 198 da CF/88), sob pena de intervenção. A proteção aos recursos vinculados da saúde é tão relevante que é um dos poucos casos permitidos pela

Constituição para a retenção de recursos[12], por parte da União e dos Estados. Assim, determina o texto constitucional que: "Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos. Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 29, de 2000). [...] II – ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 29, de 2000)";

iii) *educação* (art. 212 da CF/88 e art. 60 do ADCT)[13], em que se determina que: "Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino";

iv) *realização de atividades da administração tributária* (art. 37, XXII, da CF/88);

v) *prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita* (art. 165, § 2º, da CF/88). Determinou-se que: "Art. 165. [...] § 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento".

Todas as outras formas de vinculação podem ser consideradas inconstitucionais, por ferirem o disposto no art. 167 da CF/88. Dentre os exemplos de decisões encontramos: i) a aplicação de ICMS em áreas indígenas[14]; ii) a utilização do percentual do ICMS no financiamento de programas habitacionais[15]; iii) o investimento no Judiciário[16]; iv) o meio ambiente; ou v) a produção de alimentos básicos[17]. Igualmente é vedada a retenção de transferências vinculadas[18].

---

[12] STF, ADI 1.106, Rel. Min. Maurício Corrêa, *DJ* 13-12-2002.

[13] STF, ADI 780-MC, precedentes ADI 550-2/MT, 336/SE e 422.

[14] STF, ADI 2.355, que julgou inconstitucional a Lei estadual n. 12.690/99 do Paraná.

[15] STF, E 183.906-6/SP. Decretou-se a inconstitucionalidade de dispositivos da Lei n. 6.556/89 e 7.003, de 28 de dezembro de 1990 do Estado de São Paulo, que majorou a alíquota do ICMS estadual de 17% para 18%, com o propósito de aumentar o capital da Caixa Econômica Estadual para o financiamento de programas habitacionais.

[16] STF, ADI-MC 2.123/ES.

[17] STF, ADI-MC 1.374/MA. Decretou a inconstitucionalidade do art. 198 da Constituição do Maranhão que determinava a aplicação de 5% da receita de impostos na produção de alimentos básicos.

[18] "O Tribunal também indeferiu a cautelar pleiteada por entender juridicamente irrelevante a alegação

4.2.3 Taxa: distinção entre taxa e preço público (tarifa)

a) Das taxas

O regime normativo das taxas é um dos pontos mais destacados na repartição de competências tributárias. É a forma de remuneração pelo uso de uma atividade diretamente direcionada ao contribuinte, específica e divisível.

b) Natureza jurídica das taxas

Mario Pugliese demonstrará em famosa monografia sobre o assunto o grande número de teorias sobre os fundamentos jurídicos da distinção entre impostos e taxas[19], tarefa que coube especialmente à teoria das finanças a estruturação de argumentos sobre as características das taxas.

c) Origem histórica do instituto

As taxas podem ser encontradas na história já em seus primórdios em Roma Antiga como forma de pagamento dos funcionários públicos, passando a ser considerada uma forma de cessão de direitos de soberania aos particulares. É somente, contudo, com Kurt Heinrich Rau que surge o conceito doutrinário de taxas com *contraprestação a um serviço essencial do Estado.*

O regime das taxas continuava sendo a porta para a insegurança jurídica e para o cometimento de abusos por parte dos governantes. Essa situação exigiu uma ação efetiva por parte do legislador. O que ocorreria com a adoção da Emenda Constitucional n. 18/65, promulgada em 1º de dezembro de 1965, que dispôs da seguinte forma:

---

de ofensa ao art. 160 da CF, uma vez que a norma atacada cuida de transferências voluntárias que não são incompatíveis com restrições impostas aos entes beneficiários das mesmas." (ADI 2.238-MC, Rel. Min. Ilmar Galvão, *Informativo* 267).

[19] Cf. PUGLIESE, Mario. *Le tasse – nella scienza e nel diritto positivo italiano*. Padova: Cedam, 1930.

Art. 18. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar taxas em função do regular poder de polícia, ou pela utilização efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.
Art. 19. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar contribuições de melhorias para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo por limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Este conceito revolucionou o regime das taxas no sistema brasileiro porque:

i) não se admite mais a divisão bipartida entre impostos e taxas desde o Decreto-lei n. 2.416;
ii) as taxas se diferenciam dos preços públicos; e
iii) o destino da arrecadação não é mais elemento fundamental para o conceito de taxa e sim o seu fato gerador (prestação de serviço público ou fiscalização).

d) Fundamento normativo

As taxas são tributos cujo fato gerador é configurado por uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte, o que pode consistir: a) no exercício regular do poder de polícia; ou b) na prestação ao contribuinte ou na colocação à disposição deste, de serviço público específico e divisível (art. 145, II, da CF e art. 77 do CTN). Veja-se a comparação entre o conceito constitucional e o conceito legal:

CF	CTN
Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;	Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

A competência para a instituição das taxas é *privativa* do ente que estatal que exercita a atividade estatal respectiva (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Assim, cada ente federado possui a delimitação de suas competências discriminada no texto constitucional (arts. 22-33) e é nos limites dessa competência que são determinados os limites para o exercício do poder de tributar, conforme tem entendido acertadamente o STF[20]. Esta compreensão supera a visão anterior exposta por Rubens Gomes de Sousa de que as taxas eram tributos de competência comum entre os diversos entes tributantes.

Não há, contudo, como falar em *bitributação* no caso das taxas desde que estas correspondam a serviços diversos, prestados por entes tributantes diversos. Assim, o mesmo tipo de atividade dirigido ao contribuinte pode originar mais de uma taxa, no entender de Bernardo Ribeiro de Moraes. Ao que acrescentamos que esta possibilidade existe desde que haja efetivamente uma prestação efetiva da atividade estatal ao contribuinte e não a mera existência de uma competência administrativa. Para que a taxa seja cobrada, deve existir a prestação estatal efetiva e atual.

e) Característica das taxas

As taxas possuem as seguintes características: i) são uma espécie de tributo; ii) direcionadas a uma atividade especial do Estado; e iii) sua cobrança se dirige de modo específico a quem é beneficiário direto desta atividade.

Entendemos que a característica contraprestacional aparece nas taxas em razão do benefício específico que ela gera a um contribuinte determinado, diferentemente dos impostos que geram uma contraprestação geral, sem destinatário identificável (*uti universalis*). Nesse sentido, não existe uma correlação direta entre o valor pago a título de taxa e o benefício especial usufruído por parte do contribuinte. Dessa forma, seria mais adequado falar-se na característica da *referibilidade* das

---

[20] STF, RE 100.033/RS, Rel. Min. Francisco Rezek, *DJ* 27-10-1983: "Taxa de fiscalização e serviços diversos do Estado do Rio Grande do Sul e obtenção de alvará policial (exigência). Inconstitucionalidade. A concessão de alvarás, e as atividades relacionadas com diversões publicas, são de competência municipal. O policiamento preventivo e repressivo e de caráter geral, prestado a todos os membros da coletividade, que os custeia pelo pagamento de impostos. Recurso extraordinário conhecido e provido".

taxas. As taxas devem ser consideradas a remuneração pela atuação estatal relativa ao seu sujeito passivo, assim o seu fato gerador deve ser considerado uma atividade estatal referível ao contribuinte, mas não necessariamente uma vantagem direta para este.

Esta *referibilidade* tem um sentido jurídico e não necessariamente econômico, visto que pode ou não trazer uma vantagem econômica para o contribuinte. Não se trata de um pré-requisito que as taxas tragam uma equivalência econômica, utilidade, benefício econômico para o sujeito passivo. Preferimos, seguindo a melhor doutrina, a utilização da expressão *referibilidade* para diferenciar as taxas dos impostos.

f) Espécies de taxas

As taxas serão de duas espécies: taxas de fiscalização (taxas de exercício do poder de polícia) e de serviço. A taxa de fiscalização é aquela em que o Estado cobra um tributo para financiar uma atividade estatal que limita ou restringe direito ou liberdade, em prol do interesse público, tal como a taxa para expedição do porte de arma, de passaporte, de licença para construir, de alvará de localização e funcionamento, taxa do Ibama (Lei n. 10.165/2000), entre outras.

A *taxa de serviço* tem por fato gerador a atuação estatal consistente na execução de um serviço público, específico e divisível, efetivamente prestado ou posto a disposição do contribuinte (art. 145, II, da CF). São exemplos de taxas de serviço: a taxa de expediente; taxa d'água; taxa de coleta de lixo e de esgoto; de vistoria e de licença.

g) Taxas para o exercício do poder de polícia

Estas, corretamente designadas de taxas de fiscalização, são dispostas no texto constitucional e no art. 78 do CTN, que assim estabelece:

> *Taxas de Fiscalização*
> *Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de*

> *fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (Redação dada pelo Ato Complementar n. 31, de 28.12.1966)*
> *Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.*

O *poder de polícia* deve ser entendido como a atividade da administração pública de fiscalização de atos particulares que possuam reflexo na esfera do interesse público. Desse modo, preferimos a utilização da denominação: *taxa de fiscalização,* por ser mais apropriada ao regime das liberdades particulares no âmbito do Estado Democrático de Direito.

Tem entendido as Cortes Superiores que a cobrança das taxas de fiscalização somente será devida na presença efetiva do poder de fiscalização do Estado, não sendo permitida a sua cobrança na ausência de órgão fiscalizador constituído ou da presença de fiscais aparelhados para o exercício de sua atividade[21].

As taxas instituídas sob os auspícios do poder de polícia se distinguem das taxas regulatórias ou que cumprem a função de regular determinada política, como bem demonstrou Hugo de Brito Machado. As taxas regulatórias têm por propósito regular determinada atividade econômica, por meio de incentivos e desincentivos aos agentes econômicos. As taxas de fiscalização, no entanto, buscam limitar ou restringir direito ou liberdade em prol do interesse público.

h) Taxas de serviço

As taxas de serviços são dispostas no texto constitucional e no art. 79 do CTN, que assim estabelece:

---

[21] REsp 164.529/SP e RE 140.278/CE.

> *Taxas de Serviço*
>
> *Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:*
>
> *I – utilizados pelo contribuinte:*
>
> *a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;*
>
> *b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;*
>
> *II – específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas;*
>
> *III – divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.*

O CTN não estabeleceu o conceito de serviços públicos, procedendo somente uma classificação legal de suas modalidades e características. Assim, o serviço público pode ser classificado em efetivos ou potenciais, quanto à utilização pelo contribuinte. Deverá possuir as seguintes características: ser *específico* e *divisível*.

É de enorme serventia a definição do CTN sobre a característica imprescindível da *especificidade* e da *divisibilidade* das taxas.

i) Requisitos das taxas

> i) *Exige-se que o serviço esteja em funcionamento*: não pode ser instituída uma taxa para um serviço que não esteja com a sua infraestrutura montada, salvo contrário esta situação ofenderia o caráter remuneratório das taxas.
>
> ii) *A sua destinação deve ser pública*: não podem ser aplicadas em outras atividades ou despesas diversas de sua finalidade. Assim tanto o fato gerador quanto a destinação estão vinculados à finalidade de sua instituição. Incorreto seria a instituição de uma taxa para o financiamento de determinada atividade específica do Estado e a sua aplicação em outra finalidade. A taxa representa uma repartição do custo da preservação de determinado serviço público entre os contribuintes que são referíveis a este serviço. Para o Estado, no entanto, representa uma delimitação de competência para o exercício do poder de tributar, que não pode ser superado pelo Estado sob pena de inconstitucionalidade. Diferentemente dos impostos, as taxas são vinculadas a uma atividade estatal específica.

j) Base de cálculo das taxas

As taxas não poderão ter fato gerador próprio de impostos nem ser calculadas em função do capital das empresas. Dessa forma, qualquer indicação de fato gerador diverso da atividade estatal implicará a ofensa ao conceito constitucional de taxa. Assim dispõem o CTN e a CF/88 que:

CF	CTN
Art. 145. [...] § 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.	Art. 77. [...] Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a impôsto nem ser calculada em função do capital das emprêsas. (Vide Ato Complementar n. 34, de 30.1.1967)

A base de cálculo representa o valor numérico do fato gerador, e, dessa forma, confirma ou infirma a conduta tributável descrita na hipótese de incidência. Para Geraldo Ataliba, a base de cálculo é a perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência, para que a lei possa em cada caso concreto determinar o *quantum debeatur*[22]. A escolha inadequada da base de cálculo pode significar um desvirtuamento da natureza específica do tributo, transformando em outra imposição, com natureza diversa[23].

Entendeu, por sua vez, o STF na Súmula 29 que: "é constitucional a adoção no cálculo do valor de taxa de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra".

Essa súmula foi encaminhada pelo Ministro Ricardo Lewandowski em referência ao julgamento do RE 576.321, que versava dentre outros precedentes sobre a cobrança de taxa de limpeza baseada no tamanho do imóvel.

A base de cálculo das taxas possui as seguintes características: i) *deve ser consistente com o fato gerador*; ii) *referível*; e iii) *razoável*.

---

[22] Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 97.
[23] Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Público*. v. 11, p. 16.

As taxas devem ter uma base de cálculo *consistente* com o fato gerador e, portanto, não podem ter a mesma base de cálculo de impostos. O financiamento de serviços gerais difere da tributação sobre serviços específicos e referíveis a determinado contribuinte. É com base nesta noção que o texto constitucional determina no art. 145, § 2º, da CF/88 esta restrição. Esta previsão encontrava-se originariamente prevista na Emenda Constitucional n. 18/65 e foi incorporada no texto constitucional de 1988. Assim:

EC n. 18/65	CF/88
Art. 18. [...] Parágrafo único. As taxas não terão base de cálculo idêntica à que corresponda a impôsto referido nesta Emenda.	Art. 145. [...] § 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

As taxas devem ser *referíveis* ao contribuinte na medida em que não podem ser escolhidos para compor a base de cálculo fatos que não designem o *quantum* devido pelo contribuinte. Apesar de as taxas não possuírem uma proporção exata de vantagem, benefício ou utilidade para o beneficiário da atividade estatal, deve existir uma referência entre o serviço e o contribuinte e, portanto, a base de cálculo deve confirmar ou não a referibilidade exigida das taxas. As taxas devem representar, teoricamente, a divisão do custo da atividade pelos beneficiários. Segundo Rodrigo Masset Lacombe, mesmo que a Constituição não possuísse um dispositivo expresso vedando as taxas, a utilização da base de cálculo de imposto seria claramente inconstitucional por *ausência de referibilidade* à prestação estatal.

A base de cálculo das taxas deve ser razoável na medida em que a determinação do custo da taxa deve possuir critérios razoáveis de cálculo. A sua cobrança excessiva caracterizará violação do disposto no art. 150, IV, da CF/88.

O STF julgou no sentido que é legítima a cobrança das custas judiciais e das taxas judiciárias tendo por parâmetro o valor da causa, desde que fixados valores mínimos e máximos[24].

[24] ADI 5688/PB.

k) Faturamento na base de cálculo das taxas

Uma exceção a este dispositivo do art. 145, § 2º, da CF/88 se encontra na decisão do STF no RE 177.835, tendo por Rel. o Min. Carlos Velloso que entendeu que a variação da taxa em função do patrimônio líquido da empresa não significa variação em função do capital das empresas (*sic*). Este argumento não se sustenta pelo fato de que o patrimônio líquido, conforme a Lei n. 6.404/76, é representado pelo: capital social, pelas reservas de capital, pelas reservas de reavaliação, pelas reservas de lucros e pelos lucros ou prejuízos acumulados.

O ministro relator utilizou outro argumento para defender a constitucionalidade da taxa de fiscalização da CVM ao defender que se aplicaria às taxas o princípio da capacidade contributiva. Apesar de este princípio ser próprio de impostos, não haveria ofensa ao conceito constitucional de taxa[25]. Voto de modo que:

> [...] O que a lei procura realizar, com a variação do valor da taxa, em função do patrimônio líquido da empresa, é o princípio da capacidade contributiva – C.F., art. 145, § 1º. Esse dispositivo constitucional diz respeito aos impostos, é certo. Não há impedimento, entretanto, na tentativa de aplicá-lo relativamente às taxas, principalmente quando se tem taxa de polícia, isto é, taxa que tem como fato gerador o poder de polícia.

O Min. Gilmar Mendes, relator em outra decisão do STF, na ADI 453/SP, entendeu que a base de cálculo da taxa de fiscalização da CVM poderia levar em consideração a capacidade contributiva do contribuinte e o patrimônio líquido das empresas. Para este, quanto maior o patrimônio líquido maior seria a "necessidade" de fiscalização. Não adentrou o julgador sobre o custo de fiscalização decorrente do tamanho do patrimônio, nem indicou que seria maior o custo em função da complexidade das operações ou dificuldade de fiscalização, elencando somente de modo genérico a noção de proporcionalidade entre o tamanho do patrimônio líquido e o custo de sua fiscalização[26].

---

[25] STF, RE 177.835.

[26] STF, ADI 453/SP.

Justificou o relator que:

> [...] Na medida em que as tabelas razoavelmente dividem os contribuintes, respeitando as respectivas capacidades contributivas, com referência no patrimônio líquido (Tabela A), no modelo de serviços prestados (Tabela B), bem como no número de estabelecimentos do contribuinte (Tabela C), não há se falar em desrespeito à isonomia. A flutuação dos valores cobrados deriva da amplitude do patrimônio líquido do contribuinte, o que identifica uma maior necessidade de fiscalização. Em outras palavras, na medida em que maior o patrimônio líquido do fiscalizado, e consequentemente maior a taxa cobrada, evidencia-se uma também maior necessidade do exercício do poder de fiscalização.

Note-se que este julgamento parte especialmente de preconceitos de que aqueles que atuam no mercado financeiro devem pagar mais por esta atividade "especulativa", como se fosse uma penalidade para os "gananciosos ávidos por lucro", sem aprofundar a real importância para a economia nacional de um mercado financeiro forte. Também, por outro lado, utilizam de instrumentos técnicos jurídicos pouco apropriados, visto que a taxação pela capacidade contributiva deve ser realizada por outros tributos e, particularmente, pelo imposto de renda sobre os ganhos de capital e não por taxas de fiscalização. Finalmente, editou o STF a Súmula 665 que determina que: "É constitucional a taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários instituída pela Lei 7.940/1989".

Em outro caso, o STF entendeu que o faturamento é apenas um critério para a incidência da taxa, não havendo incidência sobre o mesmo. Entendeu o STF, em processo de relatoria do Ministro Gilmar Mendes que a *Taxa de Fiscalização e Controle de Serviços Públicos Delegados, instituída em favor da Agência Estadual de Regulação dos Serviços Públicos Delegados do Rio Grande do Sul (AGERGS), autarquia estadual*, utilizava o faturamento apenas como critério para incidência da taxa "[...] não havendo incidência sobre o faturamento"[27].

[27] STF, ADI 1.948/RS. Rel. Min. Gilmar Mendes, publicado em 7-2-2003.

l) Princípios aplicáveis às taxas

As taxas devem respeito aos princípios constitucionais tributários e tanto a doutrina quanto a jurisprudência têm se esforçado em determinar o alcance e a aplicação desses princípios às taxas. De modo geral, podemos afirmar que as taxas devem respeito ao princípio da:

– *anterioridade e da anterioridade* (art. 150, III, *a* e *b*, da CF/88);
– *anterioridade e da irretroatividade* (art. 150, II, da CF/88);
– *capacidade contributiva* (art. 145, § 1º, da CF/88): o direito tributário procura verificar a correta combinação da aplicação do princípio da equivalência com o princípio da capacidade contributiva. Não existem estudos aprofundados sobre a forma de alcançar este equilíbrio e diversas possibilidades têm sido propostas, tais como: i) não aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas; ii) aplicação subsidiária; e iii) aplicação indireta. Cremos que a aplicação será indireta, por ausência de individualização da capacidade contributiva do contribuinte da taxa. Para mais esclarecimentos, veja-se o capítulo 3.3.7, p. 178;
– *vedação de confisco* (art. 150, V); e
– *defesa do consumidor*: a jurisprudência tem sido vacilante sobre a aplicação dos princípios de proteção do consumidor para os usuários de serviços remunerados mediante a cobrança de taxas. Da análise da legislação em vigor, poderíamos afirmar que é possível a aplicação do dispositivo do art. 22 do CDC[28]. Esta aplicação tem ocasionado dúvidas concretas, tais como a possibilidade de atuação do Ministério Público por via de ação civil pública na defesa dos interesses dos usuários de serviços remunerados por taxas. A jurisprudência tem vacilado na autorização para a atuação do Ministério Público. Na AC 3.668/SE, entendeu esta Corte que não cabe ao MP tratar de matéria tributária por meio de ação civil pública, contudo, no REsp 530.808/MG, julgou-se que existia *legitimatio ativa ad causam* para questionar uma taxa de esgoto.

[28] "Art. 22. Os órgãos públicos, por si ou suas empresas, concessionárias, permissionárias ou sob qualquer outra forma de empreendimento, são obrigados a fornecer serviços adequados, eficientes, seguros e, quanto aos essenciais, contínuos. Parágrafo único. Nos casos de descumprimento, total ou parcial, das obrigações referidas neste artigo, serão as pessoas jurídicas compelidas a cumpri-las e a reparar os danos causados, na forma prevista neste Código."

m) Distinção entre taxa e preço público

Diversos critérios foram estabelecidos para determinar a distinção entre taxas e preços públicos, dentre as quais podemos citar:

> – as taxas são compulsórias ou cobradas de uma atividade compulsória do Estado, enquanto os preços públicos são retribuições por atividades usufruídas de modo facultativo por parte dos consumidores. A noção de que as taxas possuíam natureza facultativa ou volitiva defendida por Berliri foi superada pelo próprio autor que revisou seu entendimento anterior, não deixando nenhum defensor desta tese após os vigorosos ataques realizados por Giannini;
> – as taxas se situam no âmbito do direito público, enquanto os preços públicos se situam no âmbito do direito privado;
> – as taxas são a remuneração pela utilização de um serviço essencial do Estado (indelegável), enquanto os preços públicos são a forma de remuneração por parte da utilização de um serviço não essencial do Estado (delegável) prestado por um ente público ou privado;
> – as taxas têm natureza legal (*ex lege*) e os preços públicos têm natureza contratual (*ex contractus*);
> – as taxas têm natureza heteronômica e os preços públicos têm natureza autonômica;
> – as taxas teriam a remuneração por meio alíquotas em uma base de cálculo, enquanto os preços públicos são cobrados por meio de tarifas contratuais;
> – as taxas estão submetidas ao regime tributário dos princípios que limitam o poder de tributar (anterioridade, irretroatividade, vedação de confisco, entre outros), os preços públicos estão submetidos aos princípios de direito privado, da ordem econômica (defesa do consumidor, defesa da concorrência, entre outros) e de direito administrativo aplicável às concessões e permissões de serviços públicos delegáveis. O campo de normativização da atividade pública delegável e exercida por parte de agentes privados se denomina de *regulação dos serviços públicos concedidos* e ou *permissionados*;
> – o preço das taxas seria parte do *jus imperii* e o dos preços públicos seria *jus gestionis;*
> – as taxas são decorrentes de uma atuação do poder público sem a concorrência do setor privado, enquanto nos preços públicos pode existir a previsão de diversos concessionários em regime de competição entre si ou um regime de atuação privativa de exploração de determinada atividade econômica;
> – o direito do consumidor se aplica diretamente aos preços públicos e subsidiariamente às taxas, por força do art. 22 do CDC;
> – as taxas são decorrentes da atividade de um sujeito de direito público, enquanto as

tarifas são decorrentes da prestação por parte de um sujeito de direito privado. Empresa pública, por ser pessoa de direito privado, não pode constituir tributo, apenas cobrando pelo fornecimento de bens e serviços, ajustando e cobrando preços, de natureza contratual, não compulsório.

Para ilustrar, apresentamos o seguinte quadro descritivo, com as distinções entre estas modalidades:

Características	Taxas	Preços públicos
Natureza da vinculação	Compulsória	Facultativa ou contratual
Sujeito	Sujeito de direito público	Sujeito de direito privado
Regime	Direito público (tributário)	Direito privado (regulação)
Serviço público	Essencial ou Indelegável	Não essencial ou delegável
Natureza da obrigação	Ex lege	Ex contractu
Formação da obrigação	Heteronômica	Autonômica
Princípios atinentes	Princípios tributários	Princípios de direito privado, administrativos e de direito econômico
Denominação da remuneração	Taxa	Tarifa
Atividade	Jus imperii	Jus gestionis
Modo de atuação	Não concorrência	Pode existir concorrência
Direito do consumidor	Não se aplica	Aplica-se

A jurisprudência do STF se consolidou na diferenciação entre taxas e preços públicos por meio da Súmula 545 que determinou que:

Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daquelas, são compulsórias e têm a sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu.

O critério fundamental de distinção adotado pelo STF foi a *compulsoriedade* do vínculo estabelecido pela taxa de prestação de serviços públicos, que a distingue da natureza contratual dos preços públicos.

n) Da denominação: preço público

As denominações taxas, preços públicos e tarifas têm apresentado um grande número de dificuldades no uso cotidiano, principalmente pela utilização assistemática destes termos. Muitas vezes, o legislador fala em taxa quando quer se dirigir à tarifa, denomina de tarifa o que é taxa e assim por diante, tornando ainda mais difícil o expediente de controle do real regime das taxas e preços públicos.

A denominação preços públicos raramente é usada pelo legislador para determinar a presença deste tipo jurídico, geralmente sendo preferida indicação da cobrança de uma tarifa para determinado serviço público delegado. Por sua vez, tarifas e preços públicos não se identificam, visto que os preços públicos denominam a remuneração pela utilização de serviços delegados prestados por particulares sob regime administrativo de concessão ou permissão, enquanto as tarifas são a denominação para o preço a ser cobrado por esta prestação. Assim, a tarifa de ônibus denomina o preço público *in concreto* a ser cobrado por esta atividade.

A palavra "tarifa" advém do árabe ligado à tabela de preços aduaneiros cobrados pelos marinheiros e mercadores para cruzarem pelas águas frente a cidade de *Tarife,* como uma espécie de tributo-pedágio.

Fabiano Verli apresentará as diferentes acepções tomadas pela doutrina à palavra *tarifa,* qual sejam:

> i) tarifa como *taxa*: o entendimento de que as taxas e tarifas possuem identidade jurídica é francamente minoritária no direito tributário;
> ii) tarifa como *instituto autônomo*: para Celso Antônio Bandeira de Mello[29], as tarifas possuem um significado autônomo ao lado das taxas e preços públicos. Elas significam, por força do art. 175, parágrafo único, III, da CF/88 a forma de remuneração paga pelos usuários de serviços públicos delegados por meio de concessão ou permissão ("Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos. Parágrafo único. A lei disporá sobre: [...] III – política tarifária"). Entendemos que não há razão

[29] Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001.

> suficiente para a criação de uma terceira categoria terminológica, visto que, de outro modo, o próprio conceito de preços públicos assumiria uma posição residual de pouca utilidade e a confusão na utilização do termo tarifa implicaria dificuldade adicional, visto que tarifa é usualmente utilizada para designar o preço público *in concreto*, por exemplo: tarifa de ônibus, de luz, de telefone;
>
> iii) tarifa como *denominação genérica*: existem autores que consideram o termo tarifa uma denominação genérica para toda a forma de estipulação de preço presente em taxas, preços públicos ou privadas. Desse modo, a ideia de política tarifária pode indicar tanto a remuneração de serviços públicos prestados diretamente pelo Estado ou indiretamente. Para defender esta teoria, os autores alegam que inexiste definição dogmática ou legal que diferencie as tarifas ou lhes atribua um caráter autônomo e, igualmente, a própria legislação ora se refere à remuneração de taxas e de preços públicos por meio de tarifas, implicando uma ausência de sentido específico para a denominação;
>
> iv) tarifa como *preço público*: a noção de que as tarifas são preços públicos pode ser encontrada no art. 175, parágrafo único, III, da CF/88, que dispõe que a "política tarifária" nada tem a ver com a "política tributária". Igualmente determina a Lei n. 8.987/95 que a tarifa "tem a natureza de preço público e é fixada no contrato" (arts. 9º e 23, IV).

Com base nas acepções correntes, preferimos nomear as *tarifas como a denominação do aspecto quantitativo do preço público*. Tal entendimento decorre do fato de que as tarifas se diferenciam das taxas e se identificam com os preços públicos. Não são, contudo, um conceito autônomo em relação aos preços públicos, mas a expressão quantitativa do regime de preços públicos. Assim, quando a CF/88 determina que a prestação de serviços delegados sob a forma de concessão e permissão seguirá uma política tarifária estipulada em lei, está afirmando este dispositivo que o regime de quantificação dos preços públicos obedecerá a um regime legal coerente.

o) Classificação das espécies de preços no Direito brasileiro

O antigo Código Civil dividia os preços em função da utilização dos bens. Desse modo os bens eram divididos em de uso comum do povo, de uso especial e os dominicais. Assim, os bens de uso comum, tais como praias, montanhas, ruas, bem como os bens públicos, poderiam ter a sua utilização gratuita ou condicionada à

remuneração.

A doutrina tratou de distinguir essas formas de precificação, sendo sugerida a seguinte classificação:

> i) *preços privados puros:* preços praticados em relação de mercado entre agentes privados sem a presença de interesse ou bens públicos;
> ii) *preços quase privados:* preços praticados com a presença de interesse público em operações tipicamente de mercado, tais como a venda de terras públicas em regiões sujeitas a povoamento;
> iii) *preços sociais:* preços praticados em operações de mercado de produtos não essenciais de agentes com maior capacidade contributiva, com valores superiores aos normais com vistas à obtenção de receita superior ao usual;
> iv) *preços políticos:* seriam aqueles praticados com ingresso de receita inferior aos custos de fornecimento, com o objetivo de subsidiar determinada classe social ou atividade, no caso da energia elétrica, fala-se em tarifa social aquela cobrada de consumidores de mais baixa renda;
> v) *preços públicos:* são os preços praticados sem a presença de déficit ou superávit nas operações realizadas.

Esta classificação doutrinária possui um sentido meramente didático, visto que o Direito brasileiro carece de uma Lei Geral de Regulação dos Preços Públicos e das Taxas, como no Direito espanhol. Não há no Direito brasileiro, portanto, uma discriminação legal dessas diferentes espécies de preços e nesta obra iremos nos dirigir à expressão "preços públicos" de modo geral, em oposição aos preços privados e às taxas. No Direito brasileiro, somente determinados setores possuem um regulamento especial de preços públicos, tais como o setor portuário (Lei n. 8.630/93) e o elétrico (Lei n. 8.631/93).

p) Preços públicos em regime de monopólio ou em regime de compulsoriedade

A definição de preços públicos seguiu na doutrina nacional uma definição negativa como o regime de remuneração pelo fornecimento de bens e serviços de interesse público praticado com ausência de compulsoriedade. Este critério pode

possuir diversas significações[30]:

> i) *sentido formal:* a compulsoriedade decorre nas taxas de uma obrigação derivada da lei (*ex lege*), enquanto os preços públicos decorrem da autonomia da vontade contratual. Este sentido é limitado em virtude do fato de que existem relações contratuais materialmente compulsórias apesar de serem formalmente livres, este é o caso dos preços praticados em regime de monopólio ou de ausência de alternativas de aquisição ou fornecimento competitivo de serviços ou produtos em um mercado monopolizado; e
>
> ii) *sentido material:* significa a análise *in concreto* da real imposição de determinado fornecimento ou dever de prestação pecuniária ao Estado. Nesse caso, não importa a denominação da cobrança, seu procedimento administrativo ou judicial ou natureza do crédito. O que realmente importaria é a real natureza do vínculo no momento de aquisição do bem ou serviço. Se inexistisse a real opção do usuário pela aquisição do produto ou serviço, ou se inexistisse a possibilidade de escolha sobre os elementos da contratação, haveria *compulsoriedade* ou *coatividade* no Direito espanhol. Não importa nesse caso uma mera declaração ficta prevista em lei da existência de liberdade contratual do usuário se na prática por motivos econômicos ou de ausência de alternativas de aquisição ou fornecimento.

Atualmente, as considerações materiais têm sido levadas em elevada consideração para a determinação da presença do regime de preços públicos e taxas, visto que, muitas vezes, a legislação afirma existirem preços públicos na oferta de determinado serviço, enquanto na prática existe em verdade o fornecimento compulsório (coativo) de serviços públicos, que deveriam ser remunerados por meio de taxas.

q) Fornecimento de bens e serviços em situação de monopólio

O regime de monopólio (etim.: *monos* – um e *polium* – vender) denota o regime de mercado com ausência de competição entre agentes econômicos na aquisição ou fornecimento de bens e serviços. O monopólio público[31] pode ser das seguintes espécies: monopólio legal, constitucional, natural, econômico, de serviços

[30] Cf. VERLI, Fabiano. *Taxas e preços públicos*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2005, p. 161 ss.
[31] Ibidem, p. 57.

administrativos, fiscais etc.

O *monopólio legal ou constitucional* se refere a fonte de irradiação do poder (competência) de fornecimento de serviços públicos delegáveis ou indelegáveis aos cidadãos. Trata-se de um conceito utilizado em oposição ao monopólio natural, podendo se dirigir às atividades econômicas ou administrativas. Dessa forma, por exemplo, o monopólio fiscal de cobrar tributos imputado ao Estado se refere a um poder decorrente do texto constitucional. Historicamente outras classes sociais possuíam também o poder de tributar, tais como o clero e a nobreza; com a consolidação do Estado Nação, este poder foi centralizado no Estado. Todos os serviços indelegáveis vinculados à soberania e ao exercício do *jus imperii*, tais como a defesa, a manutenção da segurança, entre outros, são monopólio estatal financiado por meio de *impostos*. Por sua vez, todos os casos de exercício do poder de polícia ou de fiscalização deverão ser financiados por meio da cobrança de *taxas de fiscalização*.

O texto legal ou constitucional pode estabelecer também o monopólio no fornecimento de determinados *serviços públicos em sentido estrito*, como na administração da justiça, recolhimento de lixo, entre outros. Nesse caso, esses serviços devem ser financiados por meio de *taxas de serviço.*

Outra situação diversa ocorre quando o texto constitucional apresenta situações de *monopólio de atividades econômicas*, como as previstas no art. 177 da CF/88:

> *Art. 177. Constituem monopólio da União:*
>
> *I – a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos;*
>
> *II – a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro;*
>
> *III – a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores;*
>
> *IV – o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem;*
>
> *V – a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados, com exceção dos radioisótopos cuja produção, comercialização e utilização poderão ser autorizadas sob*

> *regime de permissão, conforme as alíneas b e c do inciso XXIII do caput do art. 21 desta Constituição Federal. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 49, de 2006).*

No caso de *monopólios econômicos*, não há propriamente serviços públicos, mas *serviços estatais* ou *governamentais,* na acepção de Celso Antônio Bandeira de Mello[32], que são aquelas atividades econômicas que são excluídas das hipóteses de ação econômica em regime de livre iniciativa. Esta subtração ocorre por motivos econômicos ou nacionais relevantes em razão de seu caráter estratégico para o país. A atuação privada, nesses casos, somente pode ser prestada por meio de concessões e permissões, com base no art. 175 da CF/88 ou por ação própria do poder público. A forma de remuneração desta atividade monopolizada dá-se pela imposição de preços públicos.

O *monopólio natural* refere-se, por sua vez, ao surgimento de monopólio de atividades econômicas por meio de conquista econômica por superação de eventuais concorrentes. Diferentemente do monopólio legal ou constitucional, decorre da força econômica para a sua preservação, inexistindo lei que proteja a sua permanência ou exclua o regime de competição. Esta situação poderia surgir no caso de uma atividade econômica estatal superar ou sobreviver a uma grave crise econômica, da mesma forma que um agente econômico supera a concorrência de modo espontâneo pela eficiência econômica. O monopólio natural tem sido denominado na doutrina estrangeira de *monopólio administrativo de fato* pela presença da abstenção voluntária do setor privado em prestar determinado serviço.

O monopólio previsto no art. 177 da CF/88 difere daquele previsto no art. 21, XII, da CF/88, visto que trata de serviços que são originalmente públicos, prescindindo de norma excepcional para a atuação direta ou indireta do Estado na sua disponibilização, no entender de Fabiano Verli[33]. No caso de atuação indireta, aplica-se o art. 16 da Lei n. 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, que dispõe sobre a possibilidade de o serviço público ser explorado em regime de exclusividade “por

---

[32] Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 417-418.
[33] Cf. VERLI, Fabiano. *Taxas e preços públicos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 67.

imposição técnica ou econômica". Tal situação aplica-se aos fornecimentos de água, luz, telefonia, estradas, transportes ferroviários, entre outros em que é difícil que essas atividades não sejam concedidas a um grupo restrito de agentes econômicos ou prestadores pela limitação técnica que a atividade exige. Ao concessionário é garantida a exclusividade como uma forma de "garantia de mercado" e a satisfação de seu legítimo propósito de lucro[34].

O monopólio previsto pelo art. 21, XII, da CF/88 é concebida como uma exclusividade necessária à prestação de serviços públicos, em face da inviabilidade técnica ou econômica da operação que deve conviver como a liberdade de escolha do usuário na utilização dos serviços, art. 7º, III, da Lei n. 8.987/95.

r) Análise de casos de preços públicos no Direito brasileiro: pedágios, água, esgoto e emolumentos

i) Pedágio

Não poderia ser considerado taxa, visto que não poderia ser apresentada nenhuma atividade específica em relação ao contribuinte, que seria impelido a pagar este tributo mesmo que não viesse a utilizar o veículo. De outra parte, o valor era utilizado não apenas para a manutenção de vias, mas também para a construção de estradas.

O pedágio não pode ser instituído para o mero acesso ao uso de via pública, dado que o pedágio somente pode ser cobrado em contrapartida à prestação de serviços públicos. Em sentido contrário, encontramos a Lei n. 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, que determina em seu art. 2º, III, que:

> *Art. 2º [...]*
> *III – concessão de serviço público precedida da execução de obra pública: a construção, total ou parcial, conservação, reforma, ampliação ou melhoramento de quaisquer obras de interesse público, delegada pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade*

---

[34] Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, p. 432.

> *para a sua realização, por sua conta e risco, de forma que o investimento da concessionária seja remunerado e amortizado mediante a exploração do serviço ou da obra por prazo determinado.*

Nesse caso, o concessionário realiza a construção da obra e a disponibiliza para a sociedade que remunerará este investimento no tempo com o pagamento da amortização do investimento e, geralmente, com as despesas de manutenção do empreendimento e dos serviços adicionais ofertados com a obra. Conforme demonstraram diversos autores, nada impede que exista no Direito brasileiro a realização de obras públicas com o uso de investimentos privados remunerados por meio de concessões de uso e do fornecimento de serviços públicos. Dessa forma, teríamos a possibilidade de financiamento de novas obras públicas por meio da utilização de contribuições de melhoria ou mesmo de preços públicos em regime de concessão. Teríamos tanto a *concessão de uso de bem público* quanto a *concessão de obra pública*.

A doutrina se divide claramente sobre a natureza dos pedágios como *taxas, preços públicos ou prestação coativa de direito público* que pode assumir a forma de taxa ou pedágio, conforme a situação e elementos caracterizadores. Assim defendem que o pedágio possui a natureza de:

> i) *taxa:* para os defensores deste ponto de vista, o pedágio deve ser considerado como taxa pelo fato de que existe um serviço de manutenção ou conservação sendo prestado, que possui o caráter essencial de um serviço *stricto senso* e não há possibilidade de escolha por parte do usuário, especialmente, no caso de ausência de via alternativa. Defendem este ponto de vista José Eduardo Soares de Melo[35] e Roque Volkweiss. Os argumentos contrários a esta tese podem ser citados para demonstrar que pode existir e mesmo a lei autoriza a presença de pedágios que remunerem a amortização do custo do investimento em uma obra pública. De outra parte, mesmo serviços essenciais, como o fornecimento de energia elétrica, podem ser prestados sob o regime de concessão por particulares sob a forma de preços públicos, sem existir ofensa à natureza essencial desses serviços. Por fim, nada impede que determinado serviço possa ser prestado sob a forma monopolística por inviabilidade técnica ou econômica, como no caso do fornecimento de energia elétrica ou água por um concessionário, sem a presença de um

[35] Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 55.

fornecedor alternativo ou de uma via alternativa de suprimento. Em nenhum desses casos, questiona-se a natureza de preço público de serviços públicos essenciais prestados por concessionário privado;

ii) *preço público:* para aqueles que defendem a natureza contratual do pedágio, argumenta-se que a prestação realiza-se no entorno à utilização de um bem público e nunca na utilização de um serviço. Assim, caberia ao viajante escolher qual o meio de transporte a utilizar e se faria uso deste bem (estrada) ou não, independentemente da presença de uma via alternativa. Partilham deste entendimento Bernardo Ribeiro de Moraes[36] e Ricardo Lobo Torres[37]. Entendemos, contudo, que nada impede que o pedágio venha configurado sob a forma de taxa para a conservação de vias pela utilização efetiva de uma estrada conservada;

iii) *instituto autônomo*: para Luciano Amaro, a natureza jurídica do pedágio é irredutível às figuras do preço público e da taxa, devendo ser caracterizado como um instituto autônomo e dotado de características próprias: o *pedágio.* Essa figura tem seu fundamento normativo no texto constitucional que fala no art. 150, V, da CF/88 em pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público. O pedágio seria irredutível tanto às taxas de serviço quanto as de fiscalização (exercício do poder de polícia);

iv) *prestação coativa de direito público:* para Sacha Calmon Navarro Coêlho[38], em opinião que concordamos, o pedágio pode assumir tanto a forma de taxa quanto de preço público. Nada impediria que houvesse a cobrança de pedágio sob a forma de taxas e como a cobrança de preços públicos pela utilização de serviços prestados ao longo do trecho da rodovia (conservação, banheiro, refúgio, iluminação, socorro, segurança, estacionamento, entre outros). Um seria estabelecido pelo uso da via e o outro pela fruição dos serviços ofertados, cada vez que um cidadão adentrasse na via estaria sujeito a um pagamento duplo, na hipótese formulada por Fabiano Verli[39]. Nenhuma dificuldade jurídica surgiria dessa situação, mas tão somente problemas de ordem gerencial que indicam geralmente a aplicação de um regime único de gestão. A remuneração do serviço

---

[36] Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. A transferência do "pedágio" – um a injusta e ilegítima concessão. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 12. São Paulo: Dialética, 1997, p. 12.

[37] Cf. Segundo o autor: "A CF/88 coartou as dúvidas porventura existentes com autorizar expressamente a cobrança de pedágio, que a rigor, não é tributo, mas preço público. É devido como contraprestação financeira pela utilização de bens pertencentes aos órgãos estatais; destina-se a remunerar as despesas provocadas pelo contribuinte com a conservação e o custo da construção das estradas ou pontes, tornando-se um instrumento de justiça na divisão das despesas públicas. Em razão da ressalva constitucional poderia ser cobrada ainda que a lei que o instituísse lhe desse impropriamente o apelido de taxa" (TORRES, Ricardo Lobo. *Direitos humanos e a tributação*. Imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 87-88).

[38] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 69.

[39] Cf. VERLI, Fabiano. *Taxas e preços públicos*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2005, p. 261.

> de pedágio por meio de taxas ou preços públicos não importa em maior ou menor respeito aos direitos fundamentais do contribuinte ou menor respeito aos direitos do usuário, se demonstrando como técnicas distintas de financiamento da construção, conservação e prestação de serviços rodoviário, que devem ser pautados pela eficiência e promoção dos direitos fundamentais, especialmente da dignidade da pessoa humana. Conforme este respeitado jurista, a natureza comum de ambos os institutos (taxas e preços públicos), como formas de prestação coativas de direito público, não pode ser escondida sob a artificial alegação da existência de uma facultatividade na fruição de determinados serviços remunerados por meio da cobrança de tarifas. Não há uma verdadeira distinção quanto ao vínculo de subordinação (contratual ou compulsório), mas tão somente pelo tipo de objeto que está sendo prestado (taxas – *serviços públicos em estrito senso*).

Em nosso entender, os pedágios podem assumir a natureza de taxa ou de preço público, conforme o tipo de vínculo estabelecido. Não há uma natureza una. Se houver concessão, será preço público, se houver prestação direta pelo poder público, será taxa.

Cabe ressaltar que a exigência da presença de via alternativa decorre da redação da Lei n. 8.987/95, que dispõe sobre o regime de concessões de serviços públicos e regulamenta o art. 175 da CF, dispondo que: "a tarifa não será subordinada à legislação específica anterior e somente nos casos expressamente previstos em lei, sua cobrança poderá ser condicionada à existência de um serviço público alternativo e gratuito ao usuário".

ii) Tarifa de água e esgotos

A natureza jurídica dos serviços de água e esgoto tem atraído a atenção de diversos doutrinadores, em virtude das dificuldades da definição da sua natureza como taxas ou preços públicos. O STF tinha o entendimento de que remuneração dos serviços de água e esgoto normalmente deveria ser feita por taxa, em face da obrigatoriedade da ligação domiciliar à rede pública, ou seja, havia a obrigatoriedade da prestação do serviço público de fornecimento. Esse posicionamento foi alterado pelas Cortes Superiores. O STF fixou jurisprudência no sentido de que a remuneração dos serviços de água e esgoto, prestados por concessionária de serviço público, é de

tarifa ou preço público, consubstanciando, assim, contraprestação de caráter não tributário, razão pela qual não se subsume ao regime jurídico tributário estabelecido para as taxas, Nesse sentido, o Rel. Min. Luiz Fux deixou de apreciar a repercussão geral da questão da natureza obrigatória do regime de taxas de água e esgoto, por considerar que a repercussão geral era presumida pela jurisprudência consolidada da Corte, no RE 590.828/SE, no sentido da natureza dúplice, de tarifa ou taxa, conforme o caso.

O STJ reafirmou esse entendimento na Súmula 407, que determina que: "É legítima a cobrança da tarifa de água, fixada de acordo com as categorias de usuários e as faixas de consumo".

Contudo, a água em si não pode ser considerada mercadoria tributável pelo ICMS, em razão da natureza essencial do serviço fornecimento de água potável, o que afasta a cobrança por parte das empresas concessionárias, conforme o RE 607.056, julgado com repercussão geral.

Nesse caso, a remuneração terá a natureza de taxa, agora se o sistema jurídico permitir a utilização de fornecimento de água em pipas, o uso de fossas, o transporte de dejetos em veículos de empresas especializadas, então a remuneração cobrada pelo serviço público terá a natureza de preço público. Caso contrário, se existirem proibições ao fornecimento diverso, por meio da compulsoriedade na prestação, então teremos a presença de taxas.

Assim entendeu o STF no caso da verificação da natureza da cobrança pela coleta de lixo no Estado da Guanabara que, como o Estado, proibia o uso de qualquer outro meio para as pessoas disporem do lixo produzido domiciliarmente, tornando, portanto, obrigatório o serviço prestado pela empresa estatal. Dessa forma, entendeu o STF que tinha natureza de taxa a remuneração que estava sendo cobrada sob a forma de preços públicos.

Por sua vez, o art. 12 da Lei n. 5.027/66 determina que: "É obrigatória a ligação de toda construção, considerada habitável, à rede pública de abastecimento de água e aos coletores públicos de esgoto, sempre que existentes", desse modo, é consagrado que o contribuinte não tem condições de escolher se irá ou não receber os serviços de água e esgoto, caracterizando, no entender do STJ, uma contraprestação sob a forma de taxas (REsp 453.855/MS e REsp 480.692/MS).

iii) Emolumentos

Os emolumentos têm geralmente a natureza de tributos (taxas) quando cobrados por notários e registradores que são servidores públicos. No entanto, quando realizados por delegação do Poder Público (art. 236, *caput*, da CF/88) terão a natureza de preços públicos. A jurisprudência do STF, contudo, entende que os emolumentos são taxas e não preços públicos. A jurisprudência em sentido contrário apresenta principalmente como argumentos nesse sentido a natureza alimentar e o caráter empresarial do serviço.

Estes serviços são regidos pelo art. 236 da CF/88 e pela Lei federal n. 10.169, de 30 de dezembro de 2000, que estabelece normas gerais de fixação pelos Estados federados. Os emolumentos podem ser considerados a remuneração pela prestação de serviço público delegado notarial e registral, que terá a natureza de taxa, se realizado por sujeito de direito público, e de preços públicos, se realizado por particular em regime de delegação.

s) Análise de casos controversos

Diversas formas de criação de taxas foram vedadas pelo sistema constitucional brasileiro. Em todos esses casos, elas feriam o conceito constitucional e legal de taxas. Vejamos os casos mais emblemáticos:

Problemas na hipótese de incidência

Nos casos de defeitos na hipótese de incidência, ocorre uma composição errônea da formação da norma jurídica tributária, especialmente em razão do cumprimento da exigência de que o serviço público financiado seja específico e divisível, sob pena de configurar uma espécie de imposto disfarçado. Em todos casos, há a instituição de um tributo indevido e o valor deve ser devolvido (repetição de indébito) ou não cobrado (inexistência de débito tributário).

1. *Taxa de iluminação pública:* esta taxa foi declarada inconstitucional por meio da Súmula 670 do STF, de 24-9-2003, que determina que: "O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa". Esta taxa é um bom exemplo do descumprimento da exigência constitucional de que o serviço seja específico e divisível. Não há divisibilidade porque a iluminação pública beneficia a todos os pedestres, proprietários de imóveis, transeuntes e não é possível *identificar* o beneficiário. O contribuinte pode ser identificado, mas não o beneficiário, assim, trata-se de um serviço *uti universi* e não *uti singuli.*
2. *Taxa de bombeiros*: esta imposição foi instituída para suprir a dificuldade dos estados em manter Corpos de Bombeiros em todos os seus municípios. Assim, foi autorizado o Executivo estadual a celebrar convênios com municípios, sobre serviços de bombeiros. Tal cobrança tem sido questionada, visto que não é atribuição dos municípios a prestação de serviços de segurança pública, dado serem serviços gerais e de competência exclusiva dos estados.
3. *Taxa de limpeza pública*: a limpeza de logradouros públicos, bocas de lobo, a varrição de vias públicas, a limpeza de qualquer forma de espaços públicos (praças, parques etc.) é serviço indivisível e, portanto, não é possível identificar o beneficiário, mas tão somente, no máximo, o contribuinte e, por isso, inconstitucional.
4. *Taxa de turismo:* a cobrança de taxa de turismo não realiza os requisitos constitucionais, visto que não se determina para qual serviço específico será destinada a receita arrecadada (segurança, limpeza, promoção de eventos, *shows*, proteção do patrimônio histórico, cultural etc.); bem como não se pode determinar o beneficiário (*uti singuli*) do serviço prestado, visto que o desenvolvimento econômico é tarefa geral do Estado.
5. *Taxa de licença de funcionamento de banca de revistas a ser cobrada de consumidores de produtos da mesma:* a inconstitucionalidade decorria do fato que a taxa era cobrada sem ter uma atividade estatal diretamente vinculada ao contribuinte.

Problemas quanto à base de cálculo das taxas indevidamente cobradas

1. *Taxa calculada com base no tamanho do anúncio:* a criação de uma taxa com base de cálculo no tamanho do anúncio é constitucional e legal. É possível medir o custo da fiscalização com base na complexidade da obra de engenharia que engendra um determinado anúncio. Assim, um anúncio em uma estrutura maior exigirá análise de paisagismo, segurança, combate a incêndio, bem como outros estudos. O mesmo pode se dizer da localização. Um anúncio em cima de um prédio exigirá cálculos complexos que justificam a cobrança diferenciada da taxa.
2. *Taxa de limpeza calculada com base no tamanho do imóvel*: entendeu o STF que é

> possível tal cobrança, esse é o entendimento do Min. Carlos Velloso, como relator do julgamento do RE 232.393/SP, que julgou que: "[...] Numa outra perspectiva, deve-se entender que o cálculo da taxa de lixo, com base no custo do serviço dividido proporcionalmente às áreas construídas dos imóveis, é forma de realização da isonomia tributária, que resulta na justiça tributária (C.F., art. 150, II)". Há uma presunção implícita de que um imóvel com área maior produzirá mais lixo do que um imóvel menor. Se o imóvel tiver mil metros provavelmente produzirá mais resíduos do que um de cem metros. Por óbvio esta presunção não é absoluta. O julgado via uma possível aplicação indireta do princípio da capacidade contributiva neste caso. Assim: "A presunção é razoável e, de certa forma, realiza, também, o princípio da capacidade contributiva do art. 145, § 1º, da C.F., que, sem embargo de ter como destinatária os impostos, nada impede que possa aplicar-se, na medida do possível, às taxas. [...]"[40].

Outras taxas declaradas inconstitucionais são: *a taxa calculada com base no faturamento e a taxa calculada com base na diária de hotéis*.

4.3 Contribuição de melhoria

A *contribuição de melhoria* é a espécie tributária cobrada *quando da realização de uma obra pública, da qual decorra, para os proprietários de imóveis adjacentes, uma valorização (ou melhoria) de sua propriedade*, estando prevista no art. 145, III, da CF/88.

Este instituto é conhecido desde muito tempo no direito estrangeiro e, especialmente, no Direito norte-americano, visava corrigir uma anomalia frequente no Estado patrimonialista, qual seja, o fato de recursos públicos serem utilizados para custear a realização de obras que beneficiavam um reduzido grupo de pessoas apesar do concurso de todos os contribuintes em seu custeio. Estes poucos viam o seu patrimônio valorizar-se sobremaneira com o esforço da maioria, em verdadeiro uso privado do patrimônio público. É como uma reação ao enriquecimento injusto em detrimento da coletividade que surge a exigência da cobrança da contribuição de

---

[40] No mesmo sentido, vejam-se: AI 413.248-AgR/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes; RE 241.790/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence; RE 229.976/SP, Rel. Min. Marco Aurélio e RE 576.321, Rel. Min. Ricardo Lewandowski.

melhoria[41]. O instituto da contribuição de melhoria realiza-se como um similar público ao princípio privado de vedação do enriquecimento sem causa ou injusto.

O fundamento deste instituto pode ser buscado na ideia de justiça reparativa ou corretiva, ou seja, na noção de que esta tributação tem um sentido excepcional de vedar que ocorra o locupletamento de alguns em benefício do todo e, portanto, cabe à tributação corrigir uma falha no sistema de financiamento de obras públicas que provocam uma valorização imobiliária. Para Bilac Pinto, os fundamentos desse instituto deveriam ser buscados na noção de *equidade*[42]. Em nosso entender, a equidade tal como é tratada no direito privado e na teoria geral do Direito pode ser considerada um método de integração normativo limitado para as tarefas que se exigem da contribuição de melhoria.

a) Desenvolvimento histórico da contribuição de melhoria no direito estrangeiro

A origem histórica do instituto da contribuição de melhoria é disputado pela doutrina. Para alguns doutrinadores, esse tipo de tributo tem suas origens na cobrança para a reconstrução dos diques do rio Tâmisa na Londres de 1250, para outros doutrinadores, este tributo surgiu pela primeira vez em Florença, na Itália de 1296. Outros, inclusive, encontram precedentes no Direito Romano para este instituto, informando *Virgilio de Sá Pereira* que os proprietários, segundo o *Digesto*[43], tinham o dever de contribuir para via pública imediata à sua casá própria, limpeza de aqueduto que esteja descoberto.

No *direito português*, a origem histórica do instituto está vinculada à cobrança das fintas, que eram um instituto tributário previsto nas Ordenações Filipinas de 1562. Este instituto tinha por objetivo custear a construção e a manutenção de estradas, pelas pessoas que fossem por elas beneficiadas, bem como o fazimento e o desfazimento de muros, pontes e calçadas[44]. Como elemento

---

[41] Cf. PINTO, Bilac. *Contribuição de melhoria*. Rio de Janeiro: Forense, 1940, p. 8.
[42] Cf. AMERICANO, Jorge. *Ensaio sobre o enriquecimento sem causa*. São Paulo: Academica, 1933. p. 90.
[43] Cf. LEONETTI, Carlos. *A contribuição de melhoria na Constituição de 1988*. Florianópolis: Editora Diploma Legal, 2000, p. 84.
[44] Cf. Livro 1, tit. LXVI, 43 das Ordenações Filipinas.

relevante, cabe ressaltar que este dispositivo proibia o excesso de cobrança, de tal forma que as sobras dos valores arrecadados deveriam ser devolvidas, sendo vedada a sua aplicação em destinação diversa daquela para o qual foi criado o tributo. Segundo Moreira:

> *Os Governadores e Vice-Reis encarregar-se-ão da construção e reconstrução das estradas e pontes dos seus distritos, devendo tais obras ser custeadas por aquelas que delas se beneficiem. As despesas devem ser custeadas somente pelas pessoas ou grupos de população que gozem de suas vantagens, não se podendo exigir mais do que o necessário, de forma a não haver*[45].

Apesar de diferentes experiências históricas, esta espécie tributária somente recebeu uma caracterização geral e aplicável a todos os tipos de obras públicas, devendo ser considerado o meio correto de financiamento da atividade estatal no direito norte-americano em 1691.

b) Evolução histórica da contribuição de melhoria no Direito brasileiro

O primeiro caso de utilização da contribuição de melhoria teria ocorrido em solo brasileiro com a utilização do instituto das fintas, em 1812, na Bahia, para a edificação de obras públicas, bem como no reparo de pontes em Mariana, em Minas Gerais, em 1818.

c) A contribuição de melhoria na Constituição Federal de 1988

A Constituição de 1988 foi ainda mais omissa que os textos anteriores sobre os limites individuais e totais da contribuição de melhoria, aumentando ainda mais os questionamentos sobre o posicionamento constitucional. Determina o dispositivo constitucional que:

---

[45] MOREIRA, João Baptista. Contribuição de melhoria. In: NOVELLI, Flávio Bauer (coord.). *Tratado de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, v. 8, p. 167.

> *Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*
> *[...]*
> *III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.*

Novamente, o texto constitucional reabre o debate doutrinário sobre a natureza do instituto. A corrente minoritária defenderá que o texto constitucional permitirá a tributação independentemente da mais-valia sob os seguintes argumentos:

> i) a tributação deve decorrer da repartição de encargos entre os proprietários de terrenos na Zona de Influência, em razão de sua área;
> ii) ocorrendo *mais-valia imobiliária* (*melhoria*), esta será tributada pelo imposto de renda;
> iii) ocorrendo *desvalia imobiliária* (*pioria*), serão devidas a indenização e a repetição do tributo pago, em obediência ao princípio do *solve et repete.*
> Os argumentos contrários a esta posição são os seguintes:
> i) a *mais-valia imobiliária* decorre de conduta do Estado e não do contribuinte e, portanto, foge aos objetivos do imposto de renda que exige a conduta do particular;
> ii) o princípio *solve et repete* na desvalia imobiliária fere os fundamentos do direito tributário contemporâneo.

Para os defensores da teoria da mais-valia, o texto constitucional de 1988 recepcionou tanto os conceitos e regramentos previstos no Código Tributário Nacional quanto no Decreto Lei n. 195/67.

d) Natureza e elementos das contribuições de melhoria no Direito brasileiro

A primeira questão surgida se relaciona à natureza autônoma ou não da contribuição de melhoria, bem como aos seus fundamentos jurídicos e econômicos. O segundo aspecto envolvido se relaciona ao modelo de contribuição adotado no Direito brasileiro, seja este sobre o custo, seja sobre o benefício. Por último, far--se-á uma análise dos elementos constitutivos deste instituto.

e) Distinção entre impostos, taxas e contribuições de melhoria

Duas correntes dominaram os primeiros debates sobre a natureza da contribuição de melhoria, uma *autonomista*, que enxergava no instituto uma nova espécie tributária, e outra que entendia ser este uma subespécie de taxa. Na primeira corrente, encontramos Bilac Pinto, Aliomar Baleeiro, Ruy Barbosa Nogueira e Rubens Gomes de Sousa, e na segunda, a chamada "escola paulista da taxa de melhoria".

A divisão entre as duas escolas tinha diferenciais profundos em termos conceituais, sendo que a escola *autonomista* defendia a contribuição de melhoria como uma forma de tributação da mais-valia, ou seja, da valorização do imóvel, enquanto a escola paulista defendia a tributação como uma forma de recuperação da valorização. A primeira defendia a teria do *benefit assessment* com a tributação pela a valorização, enquanto a outra defendia o *cost assessment* desconsiderando o benefício individual que a tributação acarretava para o particular individualmente considerado.

A *escola paulista* assumiu esta denominação pelo prestígio de seus defensores e pelas posições de destaque na prefeitura e no governo estadual de São Paulo, nas décadas de 1930 e 1940. Estavam dentre os seus defensores Osvaldo Aranha Bandeira de Mello, Theotonio Monteiro de Barros, Carlos A. A. de Carvalho Pinto, J. H. Meirelles Teixeira, Francisco Campos, Themistocles Cavalcanti e Pontes de Miranda. Cabe relembrar que este debate recebeu um reforço pela omissão da Constituição de 1937 sobre a aceitação da contribuição de melhoria e se encerrou com a inclusão expressa do instituto no texto constitucional de 1946.

A principal crítica deste grupo pode ser resumida no comentário de Carvalho Pinto[46] de que: "a taxa, se cobrada exatamente proporcional [...] à valorização do imóvel traria complicações (inestimáveis) de avaliação e de lançamento". Apesar da consagração constitucional na década de 1950, surgiram novos doutrinadores destinados, tais como Aristophanes Accioly, a questionar a tese da consagração da tributação da mais-valia como núcleo axiológico da contribuição de melhoria.

---

[46] Carlos Alberto Alves de Carvalho Pinto tinha sido Governador de São Paulo e era Professor Catedrático da Faculdade de Direito da USP. CARVALHO PINTO, Carlos Alberto Alves de. Contribuição de melhoria: a lei federal normativa. *Revista de Direito Administrativo*, v. 12. abr.-jun. 1948, p. 2/31, e 1949, p. 2/22.

Para esta corrente dicotômica, as contribuições de melhoria não possuem autonomia tributária perante outras figuras, não se caracterizando como espécie tributária autônoma. Tal conclusão decorre do fato de que, pela sua base de cálculo, ela será um tributo tipo imposto de renda ou taxa. Ela será tipo imposto de renda, se houver a tributação de uma mais-valia ou taxa quando representar a remuneração pelo custo de uma obra pública que gera benefícios referíveis ao contribuinte.

Em nosso entendimento, a contribuição de melhoria deve ser entendida como uma forma autônoma de tributo de tipo *contribuição sobre o benefício,* conforme demonstraremos a seguir.

f) Da natureza de contribuição de melhoria tipo benefício no Direito brasileiro

O modelo brasileiro de tributação de melhoramentos por obras públicas segue o princípio da tributação pelo benefício e não pelo custo. Segundo Biava: "A ênfase da legislação brasileira na valorização do imóvel como fato gerador da Contribuição de Melhoria tem sido atribuída como uma das principais razões da inaplicabilidade histórica deste tributo em nosso País, havendo muitos autores que propugnam pela redefinição da legislação brasileira, recolocando em termos diversos o papel da valorização na Contribuição de Melhoria"[47]. Tanto uma concepção quanto a outra possuem sólidos argumentos em sua defesa, que exporemos a seguir:

i) Da defesa da contribuição tipo custo

A defesa da contribuição de melhoria cobrada em função do custo de obras públicas possui como argumentos:

> 1. *argumento financeiro:* é muito difícil proceder a cobrança da contribuição de melhoria considerando a valorização imobiliária, dado que os cálculos exigidos são muito complexos e, portanto, isso reflete a parca experiência nacional na tributação para o

---

[47] BIAVA, Adriano Henrique Rebelo. *Contribuição de melhoria*. Necessidade de inovação fiscal. São Paulo: IPE/USP, 1986.

financiamento de obras públicas com o recurso a este tipo de tributo;

2. *argumento moral:* a exigência de requisitos desarrazoados para a cobrança do instituto implica uma "impunidade" fática para o uso de recursos públicos que valorizam imóveis privados e acarretam uma ofensa ao princípio da igualdade e à vedação do enriquecimento sem causa;

3. *argumento econômico:* a cobrança da contribuição de melhoria com base no custo da obra implica um combate à especulação imobiliária ao mesmo tempo que tributa o aumento da utilidade geral do imóvel e de seu contexto urbano, mas principalmente realização do objetivo constitucional de redistribuição de riquezas ao tributar pessoas com maior capacidade contributiva.

ii) Da defesa da contribuição de tipo benefício

Os argumentos em favor da tese da *contribuição de tipo benefício*, em nosso entender, são:

1. *Argumento moral:* a tributação da contribuição de melhoria representa uma forma de combate ao enriquecimento sem causa. Desse modo, deve existir um nexo entre a obra e a valorização imobiliária sob pena de existir um ganho "injustificado" ou "imoral". No entanto, se existir a tributação sem que exista a valorização imobiliária para o proprietário, poderia surgir o questionamento sobre o porquê somente um contribuinte deverá suportar os encargos de uma obra que traz benefícios para todos e nenhum benefício particular para este. Em sentido contrário, a cobrança da contribuição de melhoria sem valorização imobiliária seria uma forma de *confisco* do patrimônio do contribuinte.

2. *Argumento econômico:* a tributação da valorização imobiliária é uma forma de combate à especulação imobiliária, mas deve igualmente significar uma forma de financiamento público por meio da cobrança de tributos que não trazem benefício particular para o contribuinte. O Estado Contemporâneo pressionado por demandas sociais e limitado na geração de recursos poderia ver-se estimulado a utilizar a contribuição de melhoria como uma forma de incremento dos recursos públicos cobrando este tributo sem trazer benefícios diretos para o proprietário. No entanto, este tipo de instituto não permite a adequada redistribuição de riqueza, existindo tributos mais adequados a esta finalidade;

3. *Argumento financeiro:* a tributação da mais-valia decorrente de obras que tragam melhorias diretas para o contribuinte tem o papel de reservar este tributo para situações residuais de financiamento de obras públicas que tragam claramente o aumento de valor imobiliário para os contribuintes. O financiamento de obras públicas que trazem um benefício geral para toda a sociedade deve continuar a ser realizado por meio de impostos.

Apesar da profundidade dos dois argumentos, posicionamo-nos claramente pela conveniência e correção da tributação da contribuição de melhoria tão somente no caso de valorização imobiliária decorrente de obras públicas, pelos argumentos que destacamos acima. Como se pode notar, a defesa da *contribuição de melhoria tipo custo* somente se sustenta na argumentação sobre a dificuldade na cobrança do tributo, tal argumento, contuto, não adquire uma relevância significativa em virtude do fato de que em nosso entender este é um tributo residual que deve ser usado somente em casos extremos, não sendo capaz de substituir o financiamento de obras públicas por meio de impostos. Os impostos são e devem continuar sendo a principal forma de custeio dos melhoramentos públicos. A cobrança de contribuição de melhoria deve somente ser cobrada em casos notórios de valorização que impliquem substancial enriquecimento do contribuinte e jamais pode ser entendida como forma de substituição de tributos gerais.

g) Do regime da contribuição melhoria no Direito brasileiro

O tratamento da contribuição de melhoria no Direito brasileiro passa pela análise do texto constitucional e da recepção tácita dos dispositivos do Código Tributário Nacional e do Decreto-lei n. 195/67 sobre a matéria.

O Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, e o Decreto-lei n. 195, de 24 de fevereiro de 1967, foram editados sob a égide da Constituição Federal de 1946 e apesar de possuírem o mesmo arcabouço constitucional não têm textos idênticos.

O Código Tributário Nacional tratou da contribuição de melhoria nos arts. 81 e 82 no DL n. 195/67, definindo o fato gerador e a base de cálculo do tributo da seguinte forma:

Código Tributário Nacional	Decreto-lei n. 195/67
Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.	Art. 1º A Contribuição de Melhoria, prevista na Constituição Federal, tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas.
Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos: I – publicação prévia dos seguintes elementos: a) memorial descritivo do projeto; b) orçamento do custo da obra; c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição; d) delimitação da zona beneficiada; e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas; II – fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação, pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior; III – regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.	Art 3º A Contribuição de Melhoria a ser exigida pela União, Estado, Distrito Federal e Municípios para fazer face ao custo das obras públicas, será cobrada pela Unidade Administrativa que as realizar, adotando-se como critério o benefício resultante da obra, calculado através de índices cadastrais das respectivas zonas de influência, a serem fixados em regulamentação dêste Decreto-lei.
§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea "c", do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.	§ 1º A apuração, dependendo da natureza das obras, far-se-á levando em conta a situação do imóvel na zona de influência, sua testada, área, finalidade de exploração econômica e outros elementos a serem considerados, isolada ou conjuntamente. § 2º A determinação da Contribuição de Melhoria far-se-á rateando, proporcionalmente, o custo parcial ou total das obras, entre todos os imóveis incluídos nas respectivas zonas de influência. § 3º A Contribuição de Melhoria será cobrada dos proprietário de imóveis do domínio privado, situados nas áreas direta e indiretamente beneficiadas pela obra.

Como podemos verificar, os dois textos possuem profundas divergências, enquanto o CTN fala em "imóveis valorizados", o DL n. 195/67 trata dos "imóveis beneficiados". Novamente encontramos a disputa histórica do direito tributário nacional reeditada nesses dois diplomas, o que pode exigir a seguinte interpretação:

i) o DL n. 195/67 viola a CF/46 e o texto do CTN. Para Sacha Calmon Navarro Coêlho: "O decreto lei n. 195/67 caducou antes da Constituição de 1988. É que este diploma legal

regulava, com caráter de lei complementar, uma contribuição de melhoria baseada no critério valorização, como previsto na constituição de 1967 e na Emenda n. 1/69. Ocorre que em 1983 a Emenda Constitucional n. 23 de 01/12, a chamada emenda Passos Porto, alterou fundamentalmente o tipo de contribuição de melhoria existente, optando pelo critério custo. A redação passou a ser a seguinte. Poderiam as pessoas políticas instituir: Contribuição de melhoria arrecada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada. Duas alterações introduziu a emenda em relação ao texto anterior : (a) substitui-se a expressão 'imóveis valorizados' por imóveis beneficiados e (b) omitiu-se a expressão 'tendo como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado'"[48];

ii) o DL n. 195/67 não possui natureza de lei complementar e, portanto, não pode alterar o conteúdo e o alcance do CTN;

iii) não há revogação do modelo de contribuição de melhoria tipo benefício ("imóveis valorizados") pela não recepção desse dispositivo pela CF/46, EC n. 23/83 e CF/88;

iv) o DL n. 195/67 não seria aplicável, pois não teria recebido a regulamentação exigida pelo art. 20 ("Dentro de 90 (noventa) dias o Poder Executivo baixará decreto regulamentando o presente decreto-lei, que entra em vigor na data de sua publicação").

e) Elementos da contribuição de melhoria no Direito brasileiro

Consideraremos para fins de análise dos elementos da contribuição de melhoria no Direito brasileiro o modelo da regra-matriz de incidência tributária proposto pelo Professor Paulo de Barros Carvalho.

4.3.1 Aspecto material

O aspecto material da contribuição de melhoria, conforme já demonstrado, é composto da realização de melhoria de que decorra valorização imobiliária. Em função do estreito vínculo entre o fato gerador deste tributo e a formação de sua base de cálculo, alteraremos, para fins didáticos, a apresentação dos aspectos componentes da regra-matriz de incidência tributária, descrevendo a seguir o seu aspecto passivo.

---

[48] Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 77.

4.3.2 Aspecto pessoal

A contribuição de melhoria tem como *sujeitos ativos* a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, no âmbito das suas competências constitucionais, conforme determina o art. 81 do CTN. As competências estarão estabelecidas, por sua vez, no texto constitucional nos art. 21 (União); art. 23 (competência comum); art. 25 (estados federados) e art. 30 (municípios).

Não podem, contudo, as empresas públicas e as sociedades de economia mista cobrar contribuições de melhoria por força do impedimento do art. 173, § 1º, da CF/88. A competência tributária é indelegável, nada impedindo a realização de um convênio que possibilite a arrecadação e a fiscalização de tributos, como no caso a contribuição de melhoria[49], podendo desta forma atribuir a outro ente federado ou mesmo uma entidade privada a cobrança e a fiscalização do tributo. Cabe, contudo, ao poder público competente instituir o tributo por meio de lei, executar a obra, lançá-lo e atribuir a terceiro a sua arrecadação.

O *sujeito passivo* da contribuição de melhoria pode ser definido como contribuinte e responsável. O contribuinte é aquele proprietário beneficiado pela execução de obra pública que adquire valorização imobiliária. A definição do contribuinte somente pode ser realizada obra a obra pela "determinação da zona de influência" de cada obra.

Outra dúvida se dirige à extensão da imunidade do art. 150, VI, *a*, da CF/88 aos *imóveis públicos*. Nesse caso, a doutrina se divide. De um lado, encontramos aqueles que defendem a: i) não incidência sobre os imóveis públicos (Barreto); ii) incidência, dado que a regra geral é de incidência e não existem exceções expressas (Ataliba)[50]; iii) incidência aos *bens dominicais* e de *uso especial* que podem ser desafetados e valorizados gerarão um incremento financeiro para o Estado, diferentemente dos bens de uso comum (Biava e Carlos Alberto Alves de Carvalho Pinto). Concordamos

[49] "Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição."

[50] Cf. ATALIBA, Geraldo. Em prol das contribuições de melhoria. *2ª Reunião Regional Latino-americana de Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 224.

com este entendimento de Biava.

Entendemos que a regra de exclusão de competência do art. 150, VI, a, da CF/88, que estabelece a imunidade recíproca não estabelece nenhuma forma de distinção entre a propriedade privada e pública, mas deve levar em consideração as modalidades de bens públicos. Esta distinção entre a incidência de contribuição de melhorias em bens públicos e particulares não aparece nem no CTN nem na CF/88, mas tão somente no art. 2º do Decreto-lei n. 195, de 24 de fevereiro de 1967, que determina que "será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada [...]".

Os *imóveis públicos* podem ser de três espécies: de *bens dominicais*, de *uso especial* ou de *uso comum;* assim cada uma dessas espécies possui características distintas e, portanto, devem receber tratamento tributário diverso. No caso dos *bens de uso comum*, dado que são bens fora de mercado e que estão afetados para servirem ao conjunto da coletividade e, portanto, onde o incremento financeiro possui uma relevância menor em relação à sua função pública, não deve existir a incidência de contribuição de melhoria.

4.3.3 Aspecto espacial

A contribuição de melhoria deve incidir sobre os imóveis situados na "zona de influência" da obra. Este conceito é extremamente fluido e difere de obra para obra e de contexto. Dessa forma, uma obra de drenagem urbana produzirá benefícios diferentes de uma pavimentação de uma rua ou de uma rede de esgoto, o que torna a tarefa de delimitação deste objeto bastante complexa na exigência de critérios de determinação.

4.3.4 Aspecto quantitativo

O aspecto quantitativo divide-se em base de cálculo e alíquota. A base de cálculo determina o montante a sofrer a incidência da alíquota.

4.3.4.1 Base de cálculo

A base de cálculo da contribuição de melhoria é dada pelo disposto no art. 81 do CTN que determina que: “[...] custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”. Encontramos na formação da base de cálculo os seguintes elementos: i) *limites totais: custo da obra* e ii) *limites individuais: valorização imobiliária*.

a) Limites totais: custo da obra

Devem fazer parte da determinação do custo da obra pública: i) *custo de terra e de edificações*, bem como de eventuais desapropriações que vierem a ser necessárias; ii) *custo de construção*, incluindo-se a parte de projetos preliminares, do projeto executivo, execução e fiscalização da obra; iii) eventuais *indenizações* decorrentes da obra; iv) *custo de administração tributária* da arrecadação, cobrança e fiscalização do tributo, em geral; v) *reserva de contingência* como proteção contra imprevistos da obra; vi) *custos financeiros*, decorrentes da diferença temporal entre os ingressos e as despesas, como forma de compensar o custo de administração financeira; e vii) *honorários de representantes e suplentes*.

b) Limites individuais: valorização imobiliária

A determinação da valorização como limite individual da contribuição de melhoria possui diversos objetivos, tais como: i) ser uma proteção do indivíduo a uma cobrança confiscatória do Estado; e ii) servir como uma retribuição pelo acréscimo patrimonial decorrente da obra pública, como obstáculo ao enriquecimento sem causa.

A valorização deve levar em consideração tão somente o acréscimo de valor decorrente a obra, expurgando-se os valores decorrentes do aumento em virtude da inflação, da valorização geral da comunidade ou de fatores externos ao benefício público.

Na determinação do valor venal do imóvel, utiliza-se como critério básico a área da propriedade e como critérios complementares: i) distância do imóvel em relação à obra; ii) acessibilidade do imóvel à obra; iii) localização do imóvel em relação à obra; iv) forma geométrica do imóvel; v) topografia do imóvel; vi) condições naturais da área que circunda o imóvel; vii) uso do imóvel (finalidade da exploração); viii) condições socioeconômicas dos habitantes.

4.3.4.2 Da fórmula de cálculo

A determinação da base de cálculo tem sido idealizada pela doutrina de três formas[51]:

i) Valor proporcional da valorização

Para os defensores desta teoria, a base de cálculo da contribuição de melhoria seria o percentual aplicado à valorização de um imóvel. Para Roque Carrazza[52] e Sacha Calmon Navarro Coêlho[53], a base de cálculo da contribuição de melhoria seria o percentual aplicado à valorização de um imóvel. Assim, por exemplo, a representação lógica da presente fórmula seria: Vp = Bc x Alq; onde Vp = valor do tributo a pagar; Bc = base de cálculo e Alq = alíquota.

Por exemplo, se um imóvel possuir o valor de R$ 100.000,00 e tiver uma valorização de 10% (R$ 10.000,00), haverá a aplicação de uma alíquota sobre a valorização imobiliária, assim, por exemplo, seria aplicável uma alíquota de 5% sobre o valor da valorização gerando um valor a pagar de R$ 500,00.

---

[51] Cf. LIMA, Robson Luiz Rosa. Contribuição de melhoria. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 9, n. 775, 17 ago. 2005. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7138>. Acesso em: 10 de abril de 2017, às 15 h.
[52] Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 346.
[53] Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 411.

ii) Valor integral da valorização

Para Robson Lima, a doutrina tradicional erra ao confundir a base de cálculo dos impostos com a base de cálculo da contribuição de melhoria. Para o autor, este tipo de sistema de cálculo é aplicável aos impostos, mas não para a contribuição de melhoria. Se for aplicado um percentual sobre o valor da valorização, ocorreria uma redução da base de cálculo e, portanto, a alíquota da contribuição de melhoria deve ser o percentual do valor do imóvel, ou seja, *Alq = % de Vi* (modelo de contribuição de melhoria). Desse modo, há uma clara diferença com o modelo tradicional de formação da base de cálculo dos impostos, em que *Alq = % da Bc.* Assim, na contribuição de melhoria, a base de cálculo e a alíquota não existem, sendo este tributo possuidor de um *critério quantitativo simplificado.*

iii) Fatores individuais de valorização

Entendemos que se aplica à contribuição de melhoria o art. 82, § 1º, do CTN que determina que os limites individuais de valorização serão calculados conforme os “fatores individuais de valorização”. Desta forma, não há no Direito brasileiro a aceitação do princípio de *excess condemnation* ou de desapropriação integral do valor da valorização, mas a aplicação de um percentual decorrente da valorização que será aplicável à base de cálculo que é dada pela diferença do valor do imóvel antes e depois da obra (Δ Vi = Vi^1 – Vi^o). Assim sobre o acréscimo do valor do imóvel (Δ Vi) deverá ocorrer a aplicação do fator individual de valorização (*Fiv*) a ser definido em lei. Assim, a fórmula a ser aplicada seria Vp = Δ Vi x Fiv. Se um imóvel, por exemplo, possuía um valor de R$ 100.000,00 antes da obra (Vi^o) e passou a valer R$ 150.000,00 (Vi^1), então a diferencial de valorização será R$ 50.000,00 (Δ Vi). Sobre este valor será aplicado o fator individual de valorização pelo benefício auferido (p. ex.: 10%), o que daria o valor de R$ 5.000,00.

4.3.5 Aspecto temporal

Conforme demonstrado anteriormente, a contribuição de melhoria tipo valorização somente pode ocorrer após a realização da obra, visto que designa a diferença entre o valor antes da obra e depois desta.

4.3.6 Lançamento

O lançamento da contribuição de melhoria deve levar em consideração as seguintes etapas:

1. anúncio da obra ou do plano (primeira notícia sobre esta);
2. término dos estudos de viabilidade;
3. aprovação definitiva da execução;
4. licitação (algum momento desde sua abertura à adjudicação);
5. início dos trabalhos;
6. inversão efetiva de certa parcela do custo total;
7. término da obra;
8. inauguração da obra (colocação em serviço).

Como se pode perceber, o lançamento da contribuição de melhoria é um ato administrativo complexo, que envolve um conjunto de atos preliminares e preparatórios, sem os quais ocorrerá a nulidade do lançamento. Dentre estes atos podemos destacar a exigência de um *edital prévio*.

A cobrança somente poderá ocorrer após a realização da obra pública, mas o seu edital de cobrança pode ser publicado depois da realização da obra, visto que não existe nenhuma ofensa ao direito do contribuinte na designação da base de cálculo ou de seus direitos. Ao contrário do entendimento de determinadas decisões judiciais, entendemos que a instituição da contribuição de melhoria decorre de lei e não pode ser determinada por decreto, tal qual a peça orçamentária não pode ser redigida em decreto a realização de obras públicas relevantes com cobrança de tributos deve ser antecedida de lei municipal ou estadual autorizativa com a discriminação das obras previstas para o ano e sua fonte de custeio.

4.3.7. Análise de casos controversos

a) *Cobrança de contribuição somente com base no custo da obra:* trata-se de um caso de inconstitucionalidade, visto que a CF estabeleceu o sistema de duplo limite. Assim, pelo lado da Administração Pública, o limite máximo a cobrar é o custo da obra e, pelo lado do administrado, o limite máximo a pagar é a valorização imobiliária decorrente de obras públicas. Conforme o STF: "[...] III – Sem valorização imobiliária, decorrente de obra pública, não há contribuição de melhoria, porque a hipótese de incidência desta é a valorização e a sua base é a diferença entre dois momentos: o anterior e o posterior à obra pública, vale dizer, o quantum da valorização imobiliária"[54].

b) *Necessidade de edital prévio*: o edital deve ser anterior à cobrança da contribuição de melhoria, mas não precisa necessariamente ser anterior à obra. O edital pode ser publicado depois da realização da obra pública[55]. No mesmo sentido, entendeu o STF que: "prevalência da tese de que a publicação prévia do edital previsto no mencionado dispositivo é necessária para a cobrança da contribuição de melhoria e não para a realização da obra"[56].

c) *Necessidade de lei por obra*: o tributo deve ser cobrado com base no benefício criado. Não é possível a sua cobrança se não houver obra ou esta estiver inacabada. Este é o entendimento do STJ de que: "[...] a contribuição de melhoria é tributo vinculado ao beneficio, vale dizer, à valorização decorrente da obra. – Prematura, pois,a exigência do tributo em causa dos apelantes, se a obra não está concluída [...]"[57].

d) *cobrança a proprietários de imóveis dos custos de obra pública realizada por empresa municipal*: somente pode ser cobrada por quem detém a competência tributária. Não podendo ser cobrada por empresa pública ou sociedade de economia mista[58].

---

[54] RE 114.069-1/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, *DJU* 30-9-1994.
[55] REsp 89.791/SP, STJ, 1ª Turma, Rel. Min. Ari Pargendler, *DJ* 29-6-1998.
[56] RE 98.408/PR, STF, 1ª Turma, Rel. Min. Soares Munoz, *DJ* 20-5-1983.
[57] REsp 27.879 e REsp 17.124-0.
[58] Rext. 99.466/SP, STF, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, *DJ* 19-12-1985.

e) *Taxa de pavimentação pública:* trata-se de tributo inconstitucional. O asfaltamento da via pública não legitima a cobrança a título de taxa. Trata-se de obra pública e não de serviço específico, devendo ser financiada por meio de contribuição de melhoria. Não pode ser cobrada por meio de tarifa ou preço público, seja por empresa privada, concessionária, permissionária de serviço público, autarquia ou pela administração direta sob a forma contratual[59].

4.4 Empréstimo compulsório

4.4.1 Evolução histórica

O uso dos empréstimos compulsórios por governos falidos ou autoritários tem sido uma das piores páginas da história das finanças públicas. Nota-se assim uma forte reação da doutrina ao uso desse instituto.

Na França revolucionária, este instituto foi criado por meio do Decreto de 22 de junho de 1793, que definia as três formas de rendas sujeitas ao empréstimo compulsório sobre os ricos: a) as necessárias; b) as abundantes; e c) as supérfluas. Este tributo atingia progressivamente a totalidade das rendas consideradas supérfluas. A Lei de 10 de dezembro de 1795 ampliou o empréstimo compulsório não apenas para os "cidadãos ricos", mas também para os "cidadãos abastados". Em 1799, foi instituído o terceiro empréstimo compulsório da Revolução e que recebeu tal como nos casos anteriores severas críticas sobre os seus resultados.

Este instrumento foi utilizado com menor e mais limitada eficácia em diversos outros momentos históricos, tais como no período napoleônico, no período de guerras mundiais e na experiência da Itália fascista. Trata-se, contudo, de um instrumento de utilização altamente questionado na ciência das finanças contemporânea.

---

[59] RE 98.841/SP, STF, 1ª Turma, Rel. Min. Rafael Mayer, *DJ* 5-8-1983.

4.4.2 Evolução histórica no Direito brasileiro

Os empréstimos compulsórios foram regulados no texto constitucional tão somente a partir da Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, sob a égide da CF de 1946. Determinou o art. 4º desta emenda que: "somente a União, em casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios".

Trata-se de um instrumento de direito financeiro muito questionado, geralmente demonstrativo de um Estado de pouco crédito[60]. Foi a partir de 1951 que surgiram os empréstimos forçados, quando o crédito nacional se arruinou por efeito da inflação. Os Estados imitaram logo a União e disso se originou a disposição limitativa do art. 4º da Emenda Constitucional n. 18/65, reproduzido no § 3º do art. 18 da Emenda n. 1/69.

O CTN passou a listar os casos de possibilidade de instituição de empréstimos compulsórios da seguinte forma:

> *Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimo compulsórios:*
> *I – guerra externa ou sua iminência;*
> *II – calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com recursos orçamentários disponíveis;*
> *III – Conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.*

Até a Constituição de 1988 pairava a dúvida sobre a natureza jurídica do empréstimo compulsório, sendo que o STF tinha se declinado por considerá-lo uma espécie de contrato coativo, por meio da Súmula 418, que entendeu que:

> *Súmula 418. O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária*.

---

[60] BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 183.

Esta súmula tinha por base a decisão proferida no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 11.252/PR, Rel. Min. Villas Boas, que decidiu por seis votos a quatro pela constitucionalidade da Lei paranaense n. 4.529, de 12 de janeiro de 1962, que instituíra o adicional de 1% sobre o valor do imposto sobre vendas e consignações para o Fundo de Desenvolvimento Econômico do Estado do Paraná (Codepar). Esta decisão tinha por fundamentos os seguintes argumentos:

> i) o fato de ser uma prestação compulsória por si só não caracteriza a natureza tributária, visto que outras prestações compulsórias administrativas não são tributárias;
> ii) trata-se de um contrato forçado;
> iii) sendo restituível, não possui a natureza de receita pública, mas de mero ingresso;
> iv) não tem natureza tributária, porque os tributos são prestações obrigatórias não restituíveis; e
> v) seus fundamentos devem ser buscados no direito público, mas especificamente nos direitos administrativo e financeiro.

Em verdade, o empréstimo compulsório teria maior proximidade com o conceito de *crédito público*. Este instituto pode ser de três espécies:

– *créditos voluntários*, ou seja, aqueles em que o Estado não utiliza a coação para proceder a sua subscrição;

– *créditos semiobrigatórios ou patrióticos*, em que o Estado não se utiliza da coação direta, mas de situações especiais para forçar a sua subscrição; e

– *créditos obrigatórios*, ou seja, justamente aqueles em que a subscrição é obrigatória para os cidadãos. Os empréstimos compulsórios localizam-se bem nesta espécie de *créditos públicos.*

O texto constitucional de 1988 incluirá o empréstimo compulsório no Capítulo I do Título VI do Sistema Tributário Nacional ao dispor que:

> *Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:*
> *I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;*
> *II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.*

> *Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.*

4.4.3 Natureza jurídica do empréstimo compulsório

Quatro grandes correntes se dividiram quanto à natureza dos empréstimos compulsórios: i) natureza contratual; ii) requisição de dinheiro; iii) natureza mista; e iv) natureza tributária.

i) Natureza contratual dos empréstimos compulsórios

Defenderam este ponto de vista San Tiago Dantas, que busca identificar a natureza destes com os contratos coativos, por meio de uma adequação dos princípios clássicos dos contratos com as transformações sociais, em uma superação do individualismo clássico e da autonomia da vontade, Afonso da Silva e José Maurício Conte.

O entendimento de que os empréstimos compulsórios possuem a natureza de *contratos coativos* utilizou dois argumentos principais:

- a restituição não é característica dos tributos; e
- coatividade dos modernos contratos de adesão.

Conforme demonstrou Amílcar Falcão[61], no contrato de adesão, sempre existe a possibilidade de aderir ou não ao contrato, ao contrário do empréstimo compulsório em que inexiste qualquer espaço para a vontade do contribuinte, dado que se trata de uma obrigação que decorre diretamente da lei.

---

[61] Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Natureza jurídica do empréstimo compulsório*. Tese para o Concurso para a Cátedra da Faculdade Nacional de Direito. Rio de Janeiro, 1964, p. 138.

ii) Requisição de dinheiro

A noção de que o empréstimo compulsório possui a natureza de uma requisição de dinheiro foi defendida por Gaston Jèze, comparando este instituto com as requisições militares. Esta doutrina foi extremamente criticada, conforme Ricardo Lobo Torres, em razão do fato de que as requisições não possuem por objeto as prestações monetárias, independem de autorização legal e não podem ser impostas em tempos de paz.

iii) Natureza mista dos empréstimos compulsórios

O empréstimo compulsório foi considerado um misto de *contrato* (empréstimo) e *tributo* (imposto), na opinão de Maurice Duverger e H. Laufenburger[62]. Tratar-se-ia de um empréstimo pela sua forma e restitutibilidade e imposto pela forma coercitiva da sua incidência de modo unilateral.

iv) Natureza tributária dos empréstimos compulsórios

Para Alcides Jorge Costa, a defesa deste dirigismo estatal pode implicar uma ofensa à liberdade de contratar e ao princípio da autonomia da vontade. Em um célebre trabalho, o autor afirmará que o empréstimo compulsório se revestirá da natureza tributária sempre que se constituir em uma prestação pecuniária instituída em lei e que difere radicalmente do contrato de mútuo, em que o acordo de vontades faz nascer uma relação jurídica de correspectividade. No empréstimo compulsório, esta correspectividade não existe, dado que a ocorrência de um fato jurídico faz nascer duas relações diversas: de uma lado, uma de natureza tributária que é a prestação do particular e, de outro, uma prestação do poder público[63].

---

[62] Cf. LAUFENBURGER, H. P*récis d'économie et de législation financière*. Paris, 1945, t. 2, p. 8.

[63] Uma interessante crítica à tese da natureza contratual do empréstimo compulsório é dada por João Mangabeira, em que afirma que se o empréstimo compulsório é um contrato coativo, o ladrão que assalta uma pessoa, obrigando-a a entregar seus pertences estaria na verdade participando de um contrato de doação "compulsória". MANGABEIRA, João. Parecer. *Revista de Direito Público*, v. 19, p. 311.

Aliomar Baleeiro distinguirá o empréstimo compulsório em duas hipóteses: a primeira sob a forma de um verdadeiro *imposto com promessa unilateral de devolução*; e a segunda é quando o Estado faculta ao contribuinte aderir a um contrato de empréstimo, em que realiza o pagamento do imposto adicionado do valor do empréstimo para, em um segundo momento, que possa utilizar da diferença como crédito a ser abatido em tributos. Para o autor, esta espécie tributária estará limitada pela *competência* (*o empréstimo compulsório só tem legitimidade se o pressuposto em que assenta constitui fato gerador da competência do poder que o decreta*) e pelo *princípio da anterioridade* (*é indispensável – parece-nos – a decretação em lei anterior ao exercício para sua cobrança em obediência ao art. 153, § 29, da Constituição*).

Os autores divergem, contudo, sobre a natureza desse tipo tributário. Assim são defendidas as seguintes teses:

> i) *imposto restituível:* Sacha Calmon Navarro Coêlho, Bernardo Ribeiro de Moraes e Ruy Barbosa Nogueira. Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, os empréstimos compulsórios podem surgir como taxas ou como impostos, mas geralmente têm se apresentado como tendo por fato gerador uma atividade independente de qualquer atividade estatal. Este entendimento poderia ser criticado pela afirmação de que a Constituição não determina o fato gerador dos empréstimos compulsórios, mas tão somente a sua finalidade. O maior defensor deste entendimento foi Amílcar de Araújo Falcão;
> ii) *espécie restituível de tributo:* Roque Antonio Carrazza, José Eduardo Soares de Melo, Luiz Egydio da Rosa Jr. e Paulo de Barros Carvalho. Para estes autores, trata-se de tributo restituível, podendo assumir a forma de qualquer outro tipo de tributo (imposto ou taxa), dependendo de sua hipótese de incidência e de sua vinculação ou não a uma atividade estatal específica. Esses autores ressaltam a importância da restituição tão somente do ponto de vista classificatório, tendo em vista a irrelevância para a sua natureza jurídica da forma de obtenção de recursos pela Fazenda Pública;
> iii) *espécie autônoma de tributo*: Ives Gandra da Silva Martins, Eduardo Marcial Ferreira Jardim e Márcio Severo Gomes defendem ser a quinta das espécies tributárias, ao lado de impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições especiais; e
> iv) *não é tributo, mas está sujeito ao regime tributário*. Uma análise mais detida da natureza do empréstimo compulsório demonstrará que não possui verdadeiramente a natureza de um tributo, mas simplesmente de uma antecipação de receita e, portanto, não transfere recursos a título definitivo para o Estado. Tampouco o seu retorno ocorre

> sob a forma de uma atividade estatal como serviços e bens, mas tão somente como a restituição de recursos antecipados. Encontramos em Hugo de Brito Machado uma defesa vigorosa deste ponto de vista que comungamos. Para o autor, o empréstimo compulsório:
> – tal como os tributos, se constitui em uma obrigação *ex lege*;
> – nos tributos, a relação derivada da obrigação tributária se extingue com o pagamento pelo sujeito passivo, no empréstimo compulsório, se extingue com a restituição pelo sujeito ativo;
> – o empréstimo se constitui em transferência temporária do bem emprestado, enquanto o tributo se constitui em transferência definitiva de recursos.

Esses e outros argumentos que poderiam ser amplamente demonstrados apresentam a verdade insofismável sobre os empréstimos compulsórios. Esses e outros argumentos, que poderiam ser amplamente demonstrados, apresentam uma verdade insofismável sobre os empréstimos compulsórios, de que estes são considerados tributos em razão da necessidade de proteção contra a práticas fiscais abusivas. Não se trata de tributo, mas se sujeita ao *regime tributário* como *garantia* do cidadão e do contribuinte contra os abusos do poder.

Partilhamos deste entendimento. Contudo, para fins didáticos, diremos que o empréstimo compulsório deve ser tratado como tributo na ordem constitucional brasileira, *equiparado* ao imposto restituível.

a) Pressupostos para instituição dos emprestimos compulsórios

Os pressupostos para instituição dos empréstimos compulsórios estão estabelecidos no art. 148. São critérios formais para a instituição dos empréstimos compulsórios: i) a competência exclusiva da União; e ii) a instituição por meio de lei complementar.

b) Da competência

A União não pode instituir empréstimos compulsórios sob atribuições reservadas constitucionalmente à competência dos estados, Distrito Federal e

municípios. Antes da Emenda Constitucional n. 18/65, os Estados-membros poderiam instituir empréstimos compulsórios. Lembra Ricardo Lobo Torres que Paraná e Minas Gerais fizeram uso de tal instituto.

Tal restrição somente possui uma exceção no caso de guerra externa eminente, no entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho, visto que pode o poder público instituir *imposto (não restituível) extraordinário de guerra* atingindo a competência reservadas aos estados e municípios, muito mais poderá instituir um imposto restituível abarcando as competências municipais e estaduais[64].

c) Instituição por meio de lei complementar

A exigência de uma *legalidade qualificada* na instituição dos empréstimos compulsórios encontra-se disposta no art. 148, *caput,* da CF/88. Assim, os empréstimos compulsórios somente podem ser instituídos por meio de lei complementar. Esta determinação constitucional diferencia-se da ordem constitucional anterior que somente exigia lei ordinária, o que deu ensejo a uma enxurrada abusiva de decretos-lei sobre a matéria. Uma execrável exceção ocorreu por meio da Medida Provisória n. 168, de 15 de março de 1990, convertida com aprovação no Congresso na Lei ordinária n. 8.024/90, por meio da qual Fernando Collor de Melo instituiu o *Plano Brasil Novo*, denominado de *Plano Collor I.* Neste caso, ocorreu o *confisco* da poupança popular como forma de combate ao excesso de liquidez na economia, que gerava a hiperinflação.

De forma direta, para impedir novas aventuras na seara financeira, o legislador constituinte acrescentou o disposto no art. 62, § 1º, da CF/88 para barrar novas tentativas similares, dispondo, conforme redação dada pela Emenda Constitucional n. 32/2001, da seguinte forma: "Art. 62. [...] § 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: [...] II – que vise a detenção ou sequestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro; III – reservada a lei complementar".

Cabe observar que a exigência de lei complementar não se confunde com

---

[64] Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 144.

aquela prevista no art. 146, III, da CF/88, que determina a exigência de lei complementar para a instituição de normas gerais de direito tributário. Desse modo, não poderia a lei ordinária instituir empréstimo compulsório sob o pretexto de que existe norma geral previamente posta. É imperiosa a instituição de empréstimo compulsório por lei complementar específica.

A CF/88, no entanto, lado somente fixa os *motivos constitucionais* para a instituição dos empréstimos compulsórios, devendo a lei complementar estabelecer a hipótese de incidência para a sua instituição *in concreto.*

d) Restituição dos empréstimos compulsórios

Talvez a maior característica dos empréstimos compulsórios seja a sua restituição. A preocupação com os critérios para a sua devolução seja um dos pontos mais importantes de estudo dessa espécie tributária. A devolução deve ser *exata*, ou seja, integral nos valores e idêntica na espécie. Esta deve obedecer aos seguintes critérios: i) restituição na mesma quantidade (*devolução integral*); e ii) mesma qualidade (*devolução idêntica*). Se ocorrer a devolução da coisa emprestada em valor ou quantidade menor ou diferenciada do que no momento do empréstimo, teríamos a presença de outro instituto diverso do empréstimo. Assim, se devolvido em valor menor, teremos o fenômeno do confisco na parte não devolvida e se for devolvida em bem de espécie diversa, teremos o caso da permuta forçada por bem diverso.

e) Devolução integral

A devolução deve ocorrer na mesma quantidade tomada emprestada, sob pena de se converter em uma espécie de confisco forçado ou de imposto disfarçado. Algumas regras devem ser respeitadas:

> i) o pagamento de empréstimo compulsório gera o *direito adquirido* e constitucional à devolução, sob pena de ofensa do art. 5º, XXXVI (direito adquirido) e do 150, IV, da CF/88 (vedação de confisco);
>
> ii) a *promessa de devolução* não pode ser revogada por outra lei, sob pena de ofensa

aos princípios tributários;

iii) *ação de cobrança* é o instrumento processual cabível para pleitear a restituição do empréstimo compulsório corretamente cobrado, sendo reservada a *ação de repetição de indébito* tão somente para os casos de devolução de empréstimo compulsório viciados por violações constitucionais;

iv) o *prazo e as condições de resgate*, conforme o disposto no art. 15 do CTN, serão fixados em lei, que cremos deva ser de estatura de lei complementar, visto que uma das características essenciais do empréstimo compulsório é a sua restituição em dinheiro. O disposto no parágrafo único do art. 15 do CTN permanece em vigor por estar em consonância com o texto da CF/88;

v) a *correção monetária* deve ocorrer na sua integralidade, sob pena de configurar o instituto do confisco. Dessa forma, todos os casos de índices oficiais que impliquem expurgo de valores significam a perda de valor da moeda e ofendem a natureza do empréstimo compulsório. Assim: "[...] em se tratando de dívida de valor injusto (isto não se pode negar) seria não restituir-se integralmente, aquilo que compulsoriamente o Estado tomou ao particular, sem nenhuma contraprestação[...]"[65];

vi) o pagamento de *juros remuneratórios* não constitui parte da natureza do empréstimo compulsório e, portanto, estes podem ou não vir acompanhados de sua instituição. No Brasil, relata Ricardo Lobo Torres que a tradição histórica tem sempre acrescentado a sua instituição. Cita o autor a exceção do depósito compulsório do Decreto-lei n. 9.159, de 10 de abril de 1946[66];

vii) os *juros moratórios,* no entanto, eram considerados devidos por força do disposto no art. 1.064 do CCB/1916. No regime do atual Código Civil, os juros legais são devidos mesmo que o devedor não alegue prejuízos em virtude da sua natureza de dívidas em dinheiro. Nesse caso, será aplicada a taxa de juros legais para o pagamento de tributos à Fazenda Nacional. Conforme os arts. 406 e 407 do CC: "Art. 406. Quando os juros moratórios não forem convencionados, ou o forem sem taxa estipulada, ou quando provierem de determinação da lei, serão fixados segundo a taxa que estiver em vigor para a mora do pagamento de impostos devidos à Fazenda Nacional. Art. 407. Ainda que se não alegue prejuízo, é obrigado o devedor aos juros da mora que se contarão assim às dívidas em dinheiro, como às prestações de outra natureza, uma vez que lhes esteja fixado o valor pecuniário por sentença judicial, arbitramento, ou acordo entre as partes";

viii) o termo *a quo* conta-se a partir do momento do recolhimento do empréstimo, visto que entendimento diverso importaria em confisco da parte temporal não protegida pelo pagamento dos juros. O Decreto-lei n. 1.512/76 determina que os juros sejam

---

[65] Ver RE 88.241, Rel. Min. Cordeiro Guerra, publicado em 23-2-1979.

[66] TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, v. IV. Os Tributos na Constituição, p. 654.

considerados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte dos recolhimentos e não da data do seu recolhimento. Este dispositivo do Decreto-lei n. 1.512/76 (empréstimo compulsório da Eletrobrás) tem sido considerado recepcionado constitucionalmente pelos tribunais[67]; e

ix) deve ter prazo de devolução, ou seja, *não pode ser perpétuo*. Ricardo Lobo Torres nos dá um exemplo de um tributo que não tinha prazo fixado em lei para devolução, que eram as "obrigações de guerra", constituídas durante o período da Segunda Guerra Mundial por meio do Decreto-lei n. 4.789, de 5 de outubro de 1942. Este empréstimo compulsório era instituído sob a forma de títulos ao portador, com prazo de resgate incerto para o final da guerra.

f) Devolução idêntica

A devolução do empréstimo compulsório deve ocorrer na mesma *qualidade* do bem tomado emprestado, ou seja, no mesmo gênero e espécie, sob pena de ofensa à natureza do empréstimo compulsório, caso contrário, teríamos o fenômeno da permuta forçada. As seguintes regras devem vigorar sobre este requisito:

i) a devolução deve ser em moeda, sendo inconstitucional sua devolução em outra forma. Tal entendimento ficou consagrado no Recurso Extraordinário 121.336/CE, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, em julgamento em 11-10-1990;

ii) são vedadas *outras formas de devolução* dos empréstimos compulsórios, tais como: em títulos do governo, bônus públicos, ações, fundos, quotas, letras ou outros títulos representativos de direitos;

iii) *outras formas de devolução*, infelizmente, foram recepcionadas em caráter excepcional pelo STF, em decisões que ferem a coerência sistemática do sistema constitucional, em uma recaída casuísta. Foram admitidas exceções no caso do empréstimo da Eletrobrás, conforme o AgrRE 193.798/PR[68].

---

[67] Cf. PAULSEN, Leandro. *Direito tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 117.

[68] "EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO INSTITUÍDO EM BENEFÍCIO DA ELETROBRÁS. LEI N. 4.156/62. LEGITIMIDADE DA COBRANÇA RECONHECIDA PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ALEGADA OMISSÃO QUANTO À QUESTÃO ALUSIVA A FORMA DE DEVOLUÇÃO DAS PARCELAS. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 146.615-4, reconheceu que o empréstimo compulsório, instituído pela Lei n. 7.181/83, cobrado dos consumidores de energia elétrica, foi recepcionado pela nova Constituição Federal, na forma do art. 34, par. 12, do ADCT. Se a Corte concluiu que a referida disposição transitória preservou a exigibilidade do empréstimo compulsório com toda a legislação que o regia, no momento da entrada em vigor da Carta Federal, evidentemente também acolheu a forma de devolução relativa a esse empréstimo compulsório imposto pela

g) Espécies de empréstimo compulsório

As espécies de empréstimo compulsório encontram-se descritas no art. 148, I e II, da CF/88.

h) Empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência.

Para melhor compreensão desta espécie constitucional, cabe verificar a seguir os seus conceitos.

4.4.4 Despesas extraordinárias

Trata-se de uma permissão constitucional para situações absolutamente extraordinárias, sob pena de se converter em uma autorização para os contínuos desastres e fenômenos naturais que se sucedem naturalmente ano após ano. A calamidade deve ser realmente avassaladora e inusitada. A ausência de previsibilidade nacional deve ser comprovada perante um fenômeno inesperado, como seca, maremoto, terremoto, furacão e outros fenômenos naturais.

Não seria motivação constitucional autorizada o empréstimo compulsório para fazer frente à seca no Nordeste do país, por exemplo, visto que se trata de fenômeno conhecido e que deveria constar da previsibilidade nacional no combate de seus efeitos.

4.4.5 Calamidade pública

A calamidade pública deve ser entendida em sentido amplo abarcando não somente fenômenos naturais, mas também econômicos e sociais. Tal extensão, contudo, deve depender exclusivamente da noção da extrema gravidade do fenômeno, tal como uma epidemia incontida de uma nova doença que não possa ser incorporada no sentido de investimento público urgente (art. 148, II). Assim, uma epidemia de sarampo ou cólera não poderia ser incorporada nesta espécie de

---

legislação acolhida, que a agravante insiste em afirmar ser inconstitucional. Agravo regimental improvido."

conceito de calamidade pública, tampouco o caso do aumento desenfreado da criminalidade. O inciso I do art. 148 é reservado para os casos extremos e limites de ameaça à integridade nacional.

4.4.6 Guerra externa

A *guerra externa* significa o conflito entre sujeitos de direito internacional público, especialmente os Estados. Cabe ressalvar que a designação "guerra externa" é regida pelo direito internacional, que disciplina o *jus ad bellum*, ou seja, o direito à guerra justa. O conceito de guerra justa (*bellum justum*) depende do subjetivismo dos Estados nacionais e de sua legitimação pela ordem internacional ou pela comunidade das nações. O *Pacto Briand-Kellogg* (1928) procedeu à condenação do uso da guerra no direito internacional e se constitui em fonte formal do direito nacional por força da Carta da ONU que, em seu art. 2º, § 4º, determina a renúncia à guerra de agressão[69].

Não admite, contudo, a possibilidade do recurso aos empréstimos compulsórios para o financiamento do combate à convulsões sociais e políticas internas, da guerra civil, de guerrilha, terrorismo, de secessão ou outros conflitos armados internos.

Entendemos, contudo, que o combate a formas extremas de incursões em território nacional por forças paramilitares de grande vulto ou guerrilhas estrangeiras que ponham em risco a integridade territorial nacional poderia em casos extremos e em face da inanição financeira do tesouro nacional justificar a cobrança de empréstimos compulsórios temporários.

O empréstimo compulsório para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, *b*, será mais bem compreendido, de acordo com seus conceitos enunciados a seguir.

---

[69] Art. 2º, § 4º, da Carta da ONU: "All Members shall refrain in their international relations from the threat or use of force against the territorial integrity or political independence of any state, or in any other manner inconsistent with the Purposes of the United Nations".

4.4.7 Investimento público de relevante interesse nacional

A Lei n. 4.320/64, em seu art. 12, classifica as despesas em duas espécies: correntes e de capital. As despesas correntes se dividem em i) despesas de custeio; e ii) transferências correntes. As despesas de capital se dividem em i) investimentos; ii) inversões financeiras; e iii) transferências de capital.

Os *investimentos* são caracterizados pelo art. 12, em seu § 4º, da Lei n. 4.320/64 como: “[...] as dotações para o planejamento e execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro".

Esses investimentos devem ser de relevante interesse nacional, não podendo se restringir a um resultado de interesse local ou mesmo regional.

4.4.8 Experiências nacionais

Dentre os casos de empréstimos compulsórios instituídos na história nacional, podemos citar: i) empréstimo compulsório da Eletrobrás; ii) sobre combustíveis; e iii) confisco da poupança popular.

i) Empréstimo compulsório da Eletrobrás

O empréstimo compulsório da Eletrobrás foi criado por meio da Lei n. 4.156/62, que instituiu o *Fundo Federal de Eletrificação* a ser cobrado mensalmente nas contas de consumo de energia elétrica pelas concessionárias.

Determina o dispositivo legal que:

> *Art. 4º Até 30 de junho de 1965, o consumidor de energia elétrica tomará obrigações da Eletrobrás, resgatáveis em 10 (dez) anos, a juros de 12% (doze por cento) ao ano, correspondentes a 20% (vinte por cento) do valor de suas contas. A partir de 1º de julho de 1965, e até o exercício de 1968, inclusive, o valor da tomada de tais obrigações será*

> *equivalente ao que fôr devido a título de impôsto único sôbre energia elétrica. (Redação dada pela Lei n. 4.676, de 16.6.1965).*
> *Este valor seria repassado à Eletrobrás com a finalidade de estimular o setor elétrico nacional. Determinava a Lei n. 4.156/62 que: "Art. 4º [...] § 5º Do total do empréstimo compulsório arrecadado em cada Estado, a Eletrobrás aplicará em cada exercício: (Parágrafo incluído pela Lei n. 4.364, de 22.7.1964). I – 50% em subscrição de ações, tomada de obrigações, empréstimos e financiamentos de ou emprêsas que produzam, transmitam ou distribuam energia elétrica, e das quais o Poder Público Estadual fôr acionista majoritário, no capital social com direito a voto, observado o disposto no artigo 8º da Lei n. 4.156, de 28 de novembro de 1962. II – 10%, em obras no setor de energia elétrica nas quais tenha interêsse o Estado onde o empréstimo fôr arrecadado, sendo o percentual aplicado em participação societária ou financiamentos; III – as modalidades de aplicação referidas no inciso I dêste parágrafo ficam à opção do Poder Executivo Estadual. (Parágrafo revogado pela Lei n. 5.824, de 14.11.1972).*

Este empréstimo foi recepcionado pela CF/88 pelo art. 34, § 12, do ADCT[70] e sua constitucionalidade confirmada pelo STF no RE 146.615, tendo por relator o Ministro Maurício Cardoso, em abril de 1995[71].

A cobrança deste empréstimo compulsório passou por diferentes *fases*, diferenciando-se sobre a classe de consumidores afetados:

– residenciais, comerciais e industriais (1964-1970);
– comerciais e industriais (1971-1973);
– industriais (1974-1976); e

[70] "Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n. 1, de 1969, e pelas posteriores. [...] § 12 A urgência prevista no art. 148, II, não prejudica a cobrança do empréstimo compulsório instituído, em benefício das Centrais Elétricas Brasileiras S.A. (Eletrobrás), pela Lei n. 4.156, de 28 de novembro de 1962, com as alterações posteriores."

[71] "Recurso Extraordinário. Constitucional. Empréstimo compulsório em favor das Centrais Elétricas Brasileiras S/A – Eletrobrás. Lei n. 4.156/62. Incompatibilidade do tributo com o sistema constitucional introduzido pela Constituição Federal de 1988. Inexistência. Art. 34, par. 12, ADCT-CF/88. Recepção e manutenção do imposto compulsório sobre energia elétrica. Integrando o sistema tributário nacional, o empréstimo compulsório disciplinado no art. 148 da Constituição Federal entrou em vigor, desde logo, com a promulgação da Constituição de 1988, e não só a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte a sua promulgação. a regra constitucional transitória inserta no art. 34, par. 12, preservou a exigibilidade do empréstimo compulsório instituído pela Lei n. 4.156/1962, com as alterações posteriores, até o exercício de 1993, como previsto o art. 1º da Lei 7.181/83. Recurso extraordinário não conhecido."

– industriais, com consumo superior a 2.000 kwh mensais (1977-1993).

Conforme a Eletrobrás, o montante anual das contribuições, a partir de 1977, passou a constituir crédito escritural, nominal e intransferível, a ser determinado a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao do recolhimento, sendo o contribuinte identificado pelo *Código de Identificação do Contribuinte do Empréstimo Compulsório – CICE*.

ii) Empréstimo compulsório sobre combustíveis

O empréstimo compulsório sobre os combustíveis foi instituído por meio do Decreto-lei n. 2.288, de 23 de julho de 1986, *DOU* de 24-7-1986, que criou o Fundo Nacional de Desenvolvimento, para absorção temporária de excesso de poder aquisitivo, com base no art. 15, III, do CTN.

O fundo possuía natureza autárquica e tinha por objetivo fornecer recursos para realização de investimentos necessários à dinamização do desenvolvimento nacional e apoio à iniciativa privada na organização e ampliação de suas atividades econômicas.

O seu patrimônio seria constituído pela conferência de ações de empresas controladas, direta ou indiretamente, pela União. A partir de 31 de dezembro de 1989, as quotas do fundo teriam direito a um dividendo anual mínimo, isento de imposto de renda, de 25% do rendimento real de cada exercício, sendo que essas quotas ficariam indisponíveis até 31 de dezembro de 1989. Após essa data, poderiam ser negociadas e transferidas, sujeitando-se às normas vigentes no mercado acionário.

O empréstimo compulsório tinha sido estabelecido com medida complementar ao Programa de Estabilização Econômica, estabelecido pelo Decreto-lei n. 2.284, de 10 de março de 1986, sob a forma de empréstimo compulsório para absorção temporária do excesso de poder aquisitivo. O empréstimo compulsório era exigido dos consumidores de gasolina ou álcool para veículos automotores, bem como dos adquirentes de automóveis de passeio e utilitários. Na seguinte proporção: i) 28% do valor do consumo de gasolina e álcool carburante; ii) 30% do preço de aquisição de veículos novos e de até um ano de fabricação; iii) 20% do preço de

aquisição de veículos com mais de um e até dois anos de fabricação; e iv) 10% do preço de aquisição de veículos com mais de dois e até quatro anos de fabricação.

O consumo de combustível era cobrado, junto ao preço do produto, pelas empresas refinadoras, distribuidoras e varejistas de gasolina e álcool e recolhido pelas refinadoras, enquanto nas aquisições de automóveis de passeio e utilitários, o empréstimo será devido no momento da aquisição antes do licenciamento ou da transferência de propriedade. Este valor ficava indisponível no Banco Central do Brasil.

O seu resgate ocorria no último dia do terceiro ano posterior ao seu recolhimento, efetuando-se o pagamento com quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento, enquanto o valor de resgate do empréstimo compulsório sobre o consumo de gasolina e álcool era igual ao do consumo médio por veículo, verificado no ano do recolhimento, segundo cálculo a ser divulgado pela Secretaria da Receita Federal, acrescido de rendimento equivalente ao das cadernetas de poupança.

A forma de instituição desse empréstimo compulsório, combinada com o seu resgate em ações e não em dinheiro, foi declarada inconstitucional pelo STF nos Recursos Extraordinários 121.336 e 175.385 e em numerosos outros julgados. Foram declarados inconstitucionais os arts. 11, em seus incisos II, III e IV, 13 e seus parágrafos, 15, 16, bem como o § 2º e a expressão "bem como dos adquirentes de automóveis de passeio e utilitários" do parágrafo único do art. 10. Posteriormente, esses dispositivos tiveram sua execução suspensa pela Resolução do Senado Federal n. 50, publicada no *DOFC* de 10-10-1995.

Decidiu o STJ que o termo inicial do prazo prescricional para a restituição ou para a compensação do empréstimo compulsório sobre aquisição de automóveis de passeio e utilitários deveria ser contado da data da publicação da Resolução do Senado Federal n. 50/95.

iii) Empréstimo compulsório sobre a poupança popular

O *Plano Collor I* ou *Plano Brasil Novo* foi instituído por Fernando Collor de Melo em 15 de março de 1990, por meio da Medida Provisória n. 168/90, convertida pelo Congresso na Lei n. 8.024/90 e foi anunciado em 16-3-1990, um dia depois da posse do primeiro presidente eleito diretamente pelas urnas populares depois de um longo

período de regime militar.

O *Plano Collor I* bloqueou todos os saldos dos depósitos à vista superiores à quantia de NCz$ 50 mil (cruzados novos), transferindo-os para a custódia do Banco Central e os convertendo em cruzeiros. Esses valores seriam convertidos a partir de 16 de setembro de 1991, em 12 parcelas mensais iguais e sucessivas. *A correção desses valores seria feita monetariamente com base na BTN Fiscal, acrescidos os juros de 6% ao ano ou fração pro rata.*

Nesse sentido, veja-se o disposto no art. 5º da Lei n. 8.024, de 12 de abril de 1990, que determinava que:

> *Art. 5º Os saldos dos depósitos à vista serão convertidos em cruzeiros, segundo a paridade estabelecida no § 2º do art. 1º, obedecido o limite de NCz$ 50.000,00 (cinquenta mil cruzados novos).*
> *§ 1º As quantias que excederem o limite fixado no caput deste artigo serão convertidas, a partir de 16 de setembro de 1991, em doze parcelas mensais iguais e sucessivas.*
> *§ 2º As quantias mencionadas no parágrafo anterior serão atualizadas monetariamente pela variação do BTN Fiscal, verificada entre o dia 19 de março de 1990 e a data da conversão, acrescida de juros equivalentes a 6% (seis por cento) ao ano ou fração pro rata.*

Um dos maiores estudiosos sobre o *Plano Collor* é Carlos Eduardo Carvalho, professor do Departamento de Economia da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, que consegue demonstrar alguns conceitos de senso comum sobre este plano. A superação desses conceitos comuns não é fácil, visto que a violência em que foi imposto, a sua forma sorrateira na implementação, a injustiça perpetrada, os efeitos permanentes sobre a democracia, a confiança institucional e sobre o sistema financeiro impediram e impedirão durante anos qualquer análise desapaixonada do tema. A tentativa de entender o seu contexto e aplicação de modo imparcial talvez seja importante para compreender o país em que vivemos e a história econômica que enfrentamos.

O bloqueio de ativos financeiros foi tão violento no imaginário nacional que recordava claramente o confisco da propriedade tão comum no período medieval e

recordava a contínua preocupação sobre quem poderia proteger o cidadão de seus "protetores".

Em face da brutalidade da medida, a população acorreu à Justiça Federal de primeira e segunda instâncias, que não se furtaram em defender os pilares do arcabouço constitucional contra a medida.

A Justiça Federal declarou o bloqueio de liquidez inconstitucional porque: i) feriu o princípio da anterioridade; ii) não foi instituído por lei complementar; iii) foi instituído por medida provisória; iv) faltava requisito da urgência da medida; v) feriu o princípio da capacidade contributiva (sua alíquota era de 100% sobre qualquer base de cálculo acima do limite de isenção de NCz$ 50.000,00); e vi) não se constituía em nenhum caso extraordinário expressamente previsto no texto constitucional[72].

O STF inicialmente não se pronunciou pela concessão de liminar na ADIMC 534/DF. No julgamento de Relatoria do Ministro Celso de Mello ficou entendido que: "o tardio ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade, quando já decorrido lapso temporal considerável desde a edição do ato normativo impugnado, desautoriza – não obstante o relevo jurídico da tese deduzida – o reconhecimento da situação configuradora do periculum in mora, o que inviabiliza a concessão da medida cautelar postulada. [...]".

A matéria somente foi julgada muitos anos depois. Alguns ministros se insurgiram contra a medida, dentre os quais se destaca o Ministro Celso de Mello, por exemplo, que disse na ADIMC 534/DF:

> O poder normativo reconhecido à União Federal para atuar, legislativamente, sobre a disciplina da moeda, quer para adaptar o volume dos meios de pagamento às reais necessidades da economia nacional, quer para regular o seu valor intrínseco, prevenindo ou corrigindo os surtos inflacionários ou deflacionários [...], quer para impedir situações de anormalidade e outros desequilíbrios oriundos de fenômenos conjunturais, *não dispensa e nem exonera o Estado*, na formulação e na execução de sua política econômico-financeira, inclusive monetária, *de observar e de respeitar os limites impostos pela Constituição*.

---

[72] Sobre o assunto, veja-se o texto de LACOMBE, Américo Lourenço Masset. Comentários ao art. 15 do CTN. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Comentários ao CTN*. São Paulo: MP, 2005, p. 124-146.

4.4.9 Do prazo para a repetição de indébito

O empréstimo compulsório é considerado uma espécie de tributo por *percussão*, ou seja, contribuinte de direito e contribuinte de fato se confundem e, portanto, não ocorre a transferência do encargo econômico, desse modo torna-se inaplicável o art. 166 do CTN[73]. Entendeu o STJ que: "Empréstimo compulsório. O consumidor de gasolina ou álcool para veículos automotores é contribuinte, de fato e de direito, e tem, assim, legitimidade para pedir restituição do indébito, não se podendo cogitar da incidência do art. 166 do CTN"[74]. Dessa forma, torna-se inquestionável que o contribuinte do empréstimo compulsório possui legitimidade para exigir a repetição de indébito.

O STJ havia decidido que, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, os tributos sujeitos ao lançamento por homologação teriam o prazo para homologação tácita de cinco anos, a contar do fato gerador. A repetição do indébito estaria sujeita ao prazo de cinco anos a contar da homologação ficta, ou seja, da data da extinção do crédito tributário. No entanto, declarada a inconstitucionalidade da lei, nascerá o direito para a repetição do indébito, sendo que o prazo prescricional será contado a partir da data do trânsito em julgado da decisão do STF.

O STJ entendeu que o empréstimo compulsório é espécie de lançamento por homologação e, assim, o seu prazo decadencial só se inicia quando decorridos cincos anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de cinco anos, a contar-se da homologação tácita do lançamento. Assim: "já o prazo prescricional inicia-se a partir da data em que foi declarada a inconstitucionalidade do diploma legal e, que se fundou a citada exação. Estando o tributo em apreço sujeito o lançamento por homologação, há que serem aplicadas a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados"[75].

---

[73] *RSTJ* 78/113.
[74] REsp 60.782/RS, 1995/0007077-4, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha.
[75] STJ, REsp 234.984/RS, Rel. Min. José Delgado, publicado em 13-3-2000.

4.4.10 Aplicação dos recursos dos empréstimos compulsórios

A aplicação dos recursos tomados por meio de empréstimo compulsório deve ser de modo vinculado à despesa que motivou a sua instituição. Este preceito está previsto no parágrafo único do art. 148 da CF/88, que dispõe literalmente:

> *Art. 148. [...]*
> *Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.*

Este preceito não estava previsto no art. 15 do CTN, tampouco no ordenamento constitucional anterior (Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969), demonstrando a irresignação com os abusos praticados na utilização deste instituto no passado. A sua utilização por órgãos não estatais ou paraestatais, lembra Ricardo Lobo Torres, implica desvio de finalidade e responsabilidade pública e fere o princípio da igualdade[76].

4.4.11 Abuso do poder de tributar: tributos com efeito de empréstimos compulsórios

Os *tributos com efeito de empréstimos compulsórios* são aqueles em que se cria a obrigatoriedade de antecipação de receita, que, por sua natureza, não deveriam ser antecipados. Lembra Ricardo Lobo Torres igualmente os casos em que o exagero da quantia a ser fixada anteriormente torna o tributo em empréstimo forçado. O autor relembra de outros casos de requisições financeiras estatais mascaradas, que denomina de "empréstimo compulsório dissimulado". Entendemos serem duas situações distintas, de um lado, o uso de tributos com efeito de empréstimo compulsório pela manipulação de algum elemento da regra-matriz, especialmente com o desvirtuamento do instituto da restituição; de outro lado, encontramos o caso do uso de instrumentos de requisição de recursos financeiros do contribuinte, com a promessa de restituição futura, em verdadeiros empréstimos compulsórios

---

[76] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, v. IV. Os Tributos na Constituição, p. 663.

disfarçados.

Os tributos com efeito de empréstimo compulsório podem ser considerados inconstitucionais por distorcerem o sistema constitucional tributário, se ofenderem ao princípio da proporcionalidade por serem irrazoáveis, desproporcionais ou desnecessários. No entanto, os empréstimos compulsórios dissimulados deveriam sempre ser considerados inconstitucionais. Nesse sentido, a doutrina e a jurisprudência têm entendido que, em algumas situações, é possível a instituição de tributos com efeito de empréstimos compulsórios. Conforme Ricardo Lobo Torres[77], podemos citar os seguintes casos: i) capitalização forçada; ii) depósito compulsório; iii) antecipação do imposto de renda; iv) estimativa fiscal; v) antecipações arbitrárias; e vi) conversão forçada.

i) Capitalização forçada

A *capitalização forçada* foi aplicada pela Lei n. 2.004, de 3 de outubro de 1953, que obrigou os proprietários de automóveis a contribuir em substituição por ações preferenciais ou obrigações da Petrobras. Determinava a Lei n. 2.004/53 que:

> *Art. 15. Os proprietários e veículos automóveis, terrestres, aquáticos e aéreos, contribuirão anualmente, até o exercício de 1957, com as quantias discriminadas na tabela anexa, recebendo, respeitado o disposto no art. 18, certificados que serão substituídos por ações preferenciais ou obrigações da sociedade, os quais conterão declaração expressa dêsse direito, assegurada a responsabilidade solidária da União, em qualquer hipótese, pelo valor nominal de tais títulos.*
> *Parágrafo único. Os atos relativos a veículos automóveis compreendidos na competência da União só poderão ser realizados depois de feito o pagamento da contribuição a que se refere êste artigo, promovendo o Governo convênio entendimento com as demais entidades de direito público para que em relação ao licenciamento e emplacamento anual daquêles veículos, nos limites de sua competência, seja prestada colaboração no mesmo sentido.*
> *Art. 16. Os recursos a que tratam os arts. 13, 14 e 15 serão recolhidos à conta ou contas especiais no Banco do Brasil.*

[77] Ibidem, p. 656 e ss.

Nesse caso, entendeu a doutrina que se tratava de um caso de empréstimo compulsório disfarçado, ao contrário do STF que o considerou legítima a sua cobrança[78].

ii) Depósito compulsório

Cita Ricardo Lobo Torres o "Certificado de Equipamento" e os "Certificados de Garantia", criados pelos Decretos-leis n. 6.224 e 6.225, de 24 de janeiro de 1944.

Determinava o Decreto-lei n. 6.225/44 que: "Art. 1º Fica instituído o 'Certificado de Equipamento', emitido pelo Banco do Brasil S.A. com garantia do Govêrno Federal, para ser resgatado em moeda de curso internacional, na data em que fôr possível ao portador adquirir máquinas e utensílios, no estrangeiro, para o reaparecimento de sua empresa". No entanto, os Certificados de Garantia possuíam os seguintes objetivos: "Art. 3º Ficam também instituídos os 'Depósitos de Garantia' feitos Banco do Brasil S.A. com responsabilidades do Govêrno Federal, os quais terão dentre outros objetivos o de fazer face a prejuízo dos depositantes, desde que comprometam profundamente a situação da empresa".

Os primeiros tinham por objetivo o "reaparecimento" da empresa, enquanto os segundos tinha por objetivo combater o endividamento empresarial dos depositantes.

iii) Antecipação do imposto sobre a renda

Como bem demonstra Ricardo Lobo Torres, as antecipações de imposto sobre a renda, sob a forma de retenções na fonte ou recolhimento antecipado, podem se transformar em casos de *tributos com efeito de empréstimo compulsório,* desde que sejam em montante exagerado. No entanto, segundo o autor, podem ser considerados instrumentos de justiça fiscal ao colocar o tributo sob a forma de base correntes. Este é o sentido do sistema britânico do *pay as you earn*, em que o contribuinte deve ir contribuindo na medida em que vai auferindo renda. Como bem

---

[78] RMS 3.953. Rel. Min. Afrânio Costa, publicado em 30-11-1956.

argumenta o autor, o sistema de bases correntes possui o objetivo de política fiscal de: "[...] tornar contemporâneo o recolhimento do tributo e a disponibilidade da renda suscetível de gerar a imposição"[79].

Tal situação, contudo, pode gerar uma antecipação de receita para administração tributária, com efeito de um verdadeiro empréstimo compulsório, quando o montante recolhido for desproporcional ou desarrazoado. Outro argumento, em nossa opinião, contrário ao abuso de retenções e recolhimentos, pode ser retirado do princípio da capacidade contributiva, visto que nem todo o ingresso se constitui em verdadeira forma de renda, dado que a renda é o resultado de ingressos menos saídas necessárias à manutenção do mínimo existencial. Assim, dessa forma, o sistema de bases correntes pode gerar a injustiça de retirar o excedente de momentos de prosperidade, que são primordiais em face das despesas necessárias em momentos posteriores. Desse modo, o modelo de tributação de bases correntes deve ser combinado com o modelo da anualidade do tributo, para a proteção do princípio da renda efetiva.

A experiência nacional cita, inclusive, a utilização de adicionais de imposto de renda sob a forma de empréstimos forçados. Assim, encontramos na história fiscal nacional:

> i) Adicional restituível sob a razão de 15% sobre o imposto de renda para as pessoas físicas ou 4% sobre as reservas ou lucros em suspenso. Este tributo era reconhecido por meio de "obrigações do reaparelhamento econômico", vinculados ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico. Este empréstimo foi criado em 1951 e foi prorrogado de 1956 para 1966;
> ii) O *empréstimo público de emergência* foi criado em 11 de junho de 1962, por meio da Lei n. 4.069/62, com base de cálculo retroativa para os rendimentos tributados no início de 1962. Este tinha natureza de obrigações nominativas e intransferíveis; e
> iii) Empréstimo para o *fundo nacional de investimentos* criado pela Lei n. 4.242/63 e regulamentado pelo Decreto n. 52.314/63. Este tributo tinha por base os rendimentos do Imposto de Renda, mesmo sem denominá-lo como adicional ao imposto[80]. Foi criado o *Fundo Nacional de Investimentos* com o objetivo de

---

[79] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, v. IV. Os Tributos na Constituição, p. 659.

[80] Conforme a Lei n. 4.242/63: "Art. 72. É instituído, nos exercícios de 1963 a 1965, um empréstimo compulsório, que será arrecadado com base nos rendimentos sujeitos à incidência do imposto de

> assegurar o nível dos investimentos federais previstos no plano de desenvolvimento em execução e aumentá-los nos anos de 1964 e 1966, bem como meio de incentivo à poupança popular e de sua canalização mediante participação em empresas controladas pela União Federal, para aplicações destinadas ao fortalecimento da economia rural (35%) e industrial (65%) do país.

As estimativas fiscais, as conversões forçadas e as antecipações arbitrárias, apresentadas por Ricardo Lobo Torres, representam expedientes dissimulados de empréstimos compulsórios, que ocorrem quando o legislador ou o administrador manipulam figuras correntes, tais como as estimativas fiscais, para aumentar a carga tributária indevidamente. Cremos que em todos esses casos deve-se verificar a presença de confisco e de ofensa ao princípio da proporcionalidade.

4.4.12 Análise de casos controversos

> – *Devolução parcial dos valores emprestados*: a restituição dos valores emprestados deve ser integral, sob pena de se configurar em uma espécie de confisco. São exemplos de restituições confiscatórias: a devolução de empréstimo compulsório sem correção monetária do valor a ser restituído; a instituição de lei posterior supressora de direito à restituição de empréstimo compulsório; e a restituição de empréstimo compulsório com correção monetária parcial.
>
> – *Restituição mediante valores diferentes de moeda*: trata-se de inconstitucionalidade, visto que a devolução deve ocorrer em dinheiro e não em outros ativos. São exemplos de restituições vedadas: em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento; em letras do tesouro nacional, em títulos ou ações.

---

renda na fonte, e em todos os rendimentos da pessoa Física,... (VETADO). § 1º O empréstimo será lançado e arrecadado pela Divisão de Imposto de Renda, nas condições que venham a ser estabelecidas em Regulamento, baixado pelo Ministro da Fazenda e aprovado por decreto do Presidente da República, sendo feita mediante desconto, nas fontes pagadoras, nos têrmos do referido regulamento, a arrecadação correspondente nos rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, e aos do trabalho. § 2º Os rendimentos sujeitos à incidência do impôsto de renda na fonte, que servirão de base à arrecadação do empréstimo compulsório e respectivas taxas para determinação da importância do empréstimo, calculadas sôbre o montante dos rendimentos pagos ou creditados, são os seguintes: a) rendimentos pagos ou creditados a residentes ou domiciliados no estrangeiro (art. 97 do Regulamento do Impôsto de Renda): 10% (dez por cento); b) dividendos e outros interesses de ações ao portador e de partes beneficiárias (art. 96, 3º, do R.I.R.), sempre que os seus beneficiários optarem pela não identificação: 15% (quinze por cento); [...]".

4.5 Contribuições sociais

O objetivo aqui é realizar uma breve apresentação das contribuições sociais, que serão detalhadamente estudadas na Parte II deste *Curso*.

4.5.1 Evolução histórica

Durante muito tempo, na legislação e na doutrina nacional, existiu a dúvida sobre a natureza jurídica das contribuições sociais. Quatro fases podem ser destacadas nesta evolução:

> – 1ª fase: *Natureza não tributária (até 1966):* nem a CF/46, nem a EC n. 18/65, nem o CTN de 1966 incluíram as contribuições sociais dentre as espécies de tributos;
> – 2ª fase: *Breve período de natureza tributária (1966-1977):* decidiu o STF que as contribuições tinham natureza tributária durante o breve período entre 1966 até 1977, visto que a EC n. 1/69, ao tratar do capítulo referente ao Sistema Tributário reafirmou a natureza tributária destas desde o DL n. 27/66. Esta foi suprimida pela EC n. 8/77, que dividiu a competência para dispor sobre tributos e sobre contribuições sociais;
> – 3ª fase: *Natureza não tributária (1977-1988):* permaneceu a convicção da natureza especial das contribuições sociais;
> – 4ª fase: *Natureza tributária (1988 em diante):* a partir da CF/88, todas as contribuições sociais passaram a ter natureza tributária, inclusive as contribuições previdenciárias.

Podemos listar como autores que discordam da natureza jurídica das contribuições Ruy Barbosa Nogueira, Aliomar Baleeiro e Hugo de Brito Machado. Os dois primeiros defendiam a natureza parafiscal deste tributo, enquanto o último preconiza a sua natureza autônoma e distinta dos tributos.

4.5.2 Contribuições fiscais ou parafiscais?

Durante muito tempo, a doutrina ficou em dúvida sobre a natureza das contribuições, atribuindo a elas uma natureza ou fiscal ou parafiscal. O sentido da parafiscalidade é controverso, sendo trivial a afirmação de que ela é o regime lateral

ao fiscal. Não é mais correto, contudo, afirmar que as contribuições possuam natureza parafiscal, visto que o próprio texto constitucional e o STF afirmam a sua natureza fiscal. Não se pode mais afirmar a existência de um regime próprio ao lado do sistema fiscal, dado que atualmente o sistema tributário uno abrange sem exceções todas as contribuições, impondo um regime tributário unitário, coerente e rígido de competências tributárias.

	Defesa da denominação: parafiscalidade	Crítica à denominação: parafiscalidade
Descentralização fiscal	A parafiscalidade decorre da descentralização fiscal pelo exercício de capacidade tributária ativa.	Atualmente a natureza jurídica (tributária), a competência para instituição (União) e a arrecadação são as mesmas (RFB).
Capacidade tributária ativa	Ente parestatal: pessoa jurídica da administração indireta (autarquia, órgão)	Ente estatal
Cobrança	Parafisc	Fisco
Orçamento	Especial Finanças especiais Não entram nos cofres públicos	Finanças

4.5.3 Características das contribuições sociais

As contribuições sociais obedecem às seguintes características:

1. *Competência*: somente a União tem competência para instituir contribuições sociais (contribuição de intervenção no domínio econômico, contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas e contribuições para o financiamento da seguridade social).
2. *Princípios*: devem ser observados os princípios constitucionais da legalidade, da irretroatividade, anterioridade e noventena.
3. *Instituição*: as contribuições sociais podem ser instituídas por meio de lei ordinária, salvo as contribuições para o financiamento da seguridade social (art. 195), que exigem lei complementar para a sua instituição.
4. *Normas gerais:* as contribuições sociais devem obedecer as normas gerais, especialmente o CTN.
5. *Finalidade*: o que caracteriza uma contribuição social é a finalidade para a qual foi

instituída, ou seja, toda a contribuição deve obedecer a sua motivação e o seu caráter vinculado à sua destinação legal.

6. *Referibilidade ou retributividade:* toda a contribuição deve ser dirigida a beneficiar determinado grupo social ou econômico, de tal modo que não podem ser chamados para contribuir indivíduos que não possuam nenhuma relação com o pagamento do tributo. Esta característica decorre do fato de que toda contribuição possui um caráter vinculado à sua destinação. Não se exige do contribuinte, contudo, que exista um benefício direto, mas tão somente uma possibilidade de benefício por pertencer a determinado grupo social ou econômico (relação de pertinência). Trata-se de uma aplicação do princípio da equivalência, ou seja, do princípio que os contribuintes devem suportar os tributos pelos serviços que são destinados especificamente para seu grupo econômico ou social. A questão da referibilidade, contudo, depende do tipo de contribuição, de tal modo que as CIDEs podem possuir um critério de referibilidade diverso das contribuições para o financiamento da seguridade social. Cabe acrescentar que a diferença entre taxas e contribuições decorre do fato de que as taxas possuem referibilidade direta, enquanto no caso das contribuições a referibilidade é indireta.

7. *Fato geradores:* não há delimitação, nem impedimento para que tenham o mesmo fato gerador dos impostos.

8. *Atividade estatal:* não estão vinculados a determinado serviço específico e divisível, de tal modo que podem se dirigir a financiar determinadas políticas públicas sociais (saúde – CMPF; PIS – seguridade social etc.) ou econômicas (Cide), que não possuem um beneficiário individualmente identificável.

9. *Restituição*: não há.

10. *Exceção*: as contribuições previdenciárias possuem base de cálculo constitucional muito bem delimitada (folha de pagamentos, receitas, lucro etc.), bem como os sujeitos passivos, além da sua destinação. Elas não possuem, contudo, materialidade ou hipótese de incidência delimitada.

11. *Destinação*: uma das principais características das contribuições é a sua natureza vinculada, ou seja, as contribuições são instituídas para realizarem determinada finalidade pública ou, melhor dizendo, financiarem determinado direito fundamental (saúde, educação, assistência social etc.). A destinação é a motivação constitucional para a instituição de determinada contribuição, razão justificadora sem a qual não há como legitimamente se instituir uma dada imposição contributiva.

12. *Solidariedade*: as contribuições estão justificadas constitucionalmente com base no princípio da solidariedade, visto que as políticas públicas buscam construir uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º da CF). As contribuições são por excelência os tributos finalísticos que buscam financiar determinadas atividades estatais dirigidas a grupos sociais direta ou indiretamente definidos (aposentados, setor da educação, da

saúde etc.).

De um modo sintético, podemos demonstrar as principais diferenças entre as espécies tributárias conforme tabela abaixo:

	Impostos	Taxas	Contribuições de melhoria	Empréstimos compulsórios	Contribuições sociais
Fato gerador	Fatos econômicos (materialidade) Propriedade, renda, serviços etc.	Serviço público	Obra pública	Não especificado	Não há nenhum caso especificado
Destinação	Não vinculação	Remunerar serviço específico e divisível	Financiar obra no limite da valorização imobiliária	Destinações específicas: guerra, calamidade pública ou investimentos públicos urgentes	Vinculadas à sua finalidade
Referibilidade	Não há (geral)	Direta	Direta	Direta	Indireta

4.5.4 Espécies de contribuições sociais

As espécies de contribuições sociais estão originalmente previstas no art. 149 da CF/88, que assim determina:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

1. *Contribuições financiamento da seguridade social*: estão previstas no art. 149 por meio da sua remissão direta ao art. 195. São as contribuições que têm por objetivo financiar a saúde, a assistência social e a previdência social.
2. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*: prevista no art. 149 da CF/88, possui por finalidade o financiamento, regulação e atuação temporária no domínio econômico, nos seus mais diversos setores (telefonia, energia, transportes etc.).

3. *Contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas*: estão previstas no art. 149 da CF e têm por finalidade o financiamento das entidades de fiscalização do exercício profissional e da defesa do interesse de classe profissional ou econômica.
4. *Contribuições para o financiamento de regime previdenciário próprio*: estão previstas no art. 149, § 1º, da CF/88. Elas têm por objetivo financiar o regime tributário próprio dos estados, Distrito Federal e municípios. Foram criadas por meio do poder de reforma (EC n. 41, 19 de dezembro de 2003).
5. *Contribuições sociais gerais*: não possui previsão constitucional expressa (originária ou derivada), decorre de interpretação constitucional do STF. Tem por objetivo financiar políticas sociais mais amplas que a seguridade social.
6. *Contribuições para o custeio da iluminação pública*: possui previsão constitucional específica por meio da EC n. 39/2002, que incluiu o art. 149-A.

4.5.4.1 Contribuições para o financiamento da seguridade social

As contribuições para o financiamento da seguridade social estão previstas no art. 195 da CF/88 que determina:

> *Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais.*

A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, conforme o art. 194 da CF/88.

a) Características das contribuições para o financiamento da seguridade social (exceto as previdenciárias)

São princípios constitucionais que regem o financiamento da seguridade social (art. 194 da CF):

– universalidade da cobertura e do atendimento;
– equidade na forma de participação no custeio; e
– diversidade da base de financiamento.

São espécies de contribuições sócias (salvo as previdenciárias):

- Cofins: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social;
- CSLL: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;
- Contribuição do PIS: Programa de Integração Social;
- Pasep: Programa de Aperfeiçoamento dos Serviços Públicos;
- PIS/Cofins importação;
- CPMF (extinta): Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras.

São características das contribuições sociais para o financiamento da seguridade social:

- *Fato gerador e base de cálculo próprios*: não há vedação para que as contribuições sociais tenham a mesma base de cálculo e fato gerador dos impostos;
- *Princípios*: devem obedecer aos princípios da irretroatividade, anterioridade de exercício, anterioridade nonagesimal e da legalidade.

b) Características das contribuições para o financiamento da seguridade social de natureza previdenciárias

As contribuições para o financiamento da seguridade social de natureza previdenciária são aquelas previstas no art. 195 da CF/88 que possuem como finalidade exclusiva o financiamento da seguridade social. Elas possuem características próprias que as distinguem das outras contribuições sociais:

- *princípios*: sujeitam-se à anterioridade especial de 90 dias (art. 195, § 6º, da CF);
- *instituição*: podem ser instituídas por lei ordinária, salvo no caso de instituição de novas fontes de custeio, em que será exigida a lei complementar (art. 195, § 4º, da CF);
- *fato gerador e base de cálculo próprios*: não podem ter a mesma base de cálculo e fatos geradores de outras contribuições. Aplicam-se a estas contribuições as regras sobre competência residual da União em instituir impostos (art. 154, II da CF). Não há vedação para que tenham a mesma base de cálculo e fatos geradores de impostos;
- *referibilidade*: não é necessário possuir referibilidade direta, visto que o financiamento da previdência social é tarefa de toda a sociedade (art. 195 da CF).

Vejamos as principais diferenças de regime entre as contribuições sociais para o financiamento da seguridade social de natureza tributária e não tributária:

Aspecto	Contribuições sociais para o financiamento da seguridade social	
	Natureza não previdenciária	Natureza tributária e não previdenciária
Anterioridade	De exercício e a de 90 dias	De 90 dias
Instituição	Lei ordinária	Lei ordinária e lei complementar para as novas formas de custeio
Fato gerador e base de cálculo	Podem ter o mesmo fato gerador e base de cálculo dos impostos	– Podem ter o mesmo fato gerador e base de cálculo dos impostos – Não podem ter o mesmo fato gerador e base de cálculo das contribuições

4.5.4.2 Contribuições de intervenção no domínio econômico

As contribuições de intervenção no domínio econômico possuem como motivação constitucional a regulação, intervenção ou financiamento de determinados setores econômicos. São características das CIDEs:

a) *natureza de contribuição*: de tal modo que os seus recursos arrecadados estão vinculados à finalidade para a qual foram instituídos;
b) *competência da União*: trata-se de tributo de competência privativa da União;
c) *domínio econômico*: entende-se como domínio econômico todo o campo constitucional delimitado pela ordem econômica da CF/88 (arts. 170 e s.);
d) *intervenção*: não há necessariamente exigência que a contribuição seja em si interventiva, mas de que os recursos arrecadados tenham por finalidade custear a intervenção no domínio econômico;
e) *modo de atuação*: esta atuação pode ser regulatória, normativa ou interventiva propriamente dita;
f) *referibilidade*: as CIDEs precisam possuir referibilidade a determinado grupo de beneficiários. Existe a dúvida se esta referência deve ser direta ou não;
g) *espécies de CIDEs*: podemos citar o Adicional de Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM); o Adicional de Tarifa Portuária (ATP); Cide-Combustíveis; Cide-Tecnologia; a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (Condecine) e a Contribuição do Sebrae.

4.5.4.3 Contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas

Essas contribuições são denominadas também de contribuições corporativas, quando possuem por finalidade financiar os conselhos de fiscalização profissional, e de contribuições sindicais, quando pretendam financiar a estrutura sindical.

As contribuições corporativas financiam a estrutura dos conselhos de fiscalização da atividade profissional regulamentada. São exemplos destas contribuições a Contribuição do Conselho de Medicina, de Farmácia etc.

São características dessas contribuições:

> 1. *natureza tributária:* estas contribuições possuem natureza claramente tributária, de tal modo que se sujeitam a todas as normas constitucionais (princípio da anterioridade, legalidade etc.) e às normas gerais contidas no CTN;
> 2. *autarquias federais*: os conselhos têm natureza de autarquia federal e não de entidades de natureza jurídica de direito privado. Este entendimento decorre da atividade atípica prestada por essa classe de entidades, que possui uma natureza nitidamente de interesse público;
> 3. *competência da justiça federal*: compete à justiça federal processar e julgar as execuções fiscais, as CDAs e as questões envolvidas na cobrança dessas contribuições;
> 4. *anuidades*: a cobrança de anuidades pelos Conselhos (Lei n. 11.000/2004) está em discussão no STF, visto que somente lei poderá instituir e aumentar tributos, sendo vedada qualquer outra forma de aumento ou instituição, tal como uma resolução de um determinado Conselho (ADI 3.408).

4.5.4.4 Contribuições para o financiamento de regime previdenciário próprio

A previsão constitucional expressa das contribuições para o financiamento de regime previdenciário próprio foi acrescentada pela EC n. 41, 19 de dezembro de 2003, por meio da inclusão do § 1º do art. 149 que determina que:

> *Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 41, 19.12.2003).*

Desse modo, o texto constitucional garantiu aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas as suas fundações e autarquias, um regime de previdência de caráter contributivo e solidário.

São características das contribuições previdenciárias próprias:

1. *princípios*: submetem-se ao princípio da anterioridade de 90 dias;
2. *instituição*: podem ser instituídas por lei ordinária;
3. *fato gerador e base de cálculo próprios*: uma das decisões mais relevantes dessa modalidade de contribuição está na escolha do modo de financiamento, que poderá ser realizado por mais uma forma de rateio do custo contributivo, dependendo da extensão dos benefícios que se pretenda conceder;
4. *equilíbrio financeiro e atuarial*: os regimes próprios devem observar um modo de funcionamento que assegure uma relação adequada entre a cobertura do custo, o nível de benefício do plano e o grupo beneficiado pelo regime.

4.5.4.5 Contribuições sociais gerais

As contribuições sociais não estão previstas expressamente no texto constitucional, seja nos arts. 145, 149 ou 195 da CF/88. A aceitação dessa nova espécie de contribuição se trata de uma construção doutrinária e, principalmente, jurisprudencial.

A origem dessa nova categoria se deve à instituição de novas contribuições sociais diversas daquelas previstas no texto constitucional. Dessa forma, passou a entender o STF que essas novas contribuições estariam abrangidas no sentido geral do art. 149 da CF/88 que autorizaria a instituição de novas contribuições sem os limites materiais impostos aos demais tributos, desde que cumprida a finalidade constitucional de financiar a ordem social e os direitos sociais.

Essa autorização permitiria o financiamento de novas formas de alargamento dos direitos sociais para além daqueles protegidos pela seguridade social (saúde, previdência e assistência social), incluindo matérias tão diversas quanto o direito à educação, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à proteção à maternidade e à infância, como também à segurança (art. 6º).

As contribuições sociais gerais se diferenciam das contribuições para o financiamento da seguridade social nos seguintes aspectos:

	Contribuições sociais gerais	Contribuições para o financiamento da seguridade social
Base de cálculo	Não existem limites materiais, desde que não tenha a base de cálculo de outras contribuições	Folha de pagamento, receita ou faturamento e lucro; importação de mercadorias e concurso de prognósticos
Anterioridade	A especial de 90 dias e a geral de respeito ao próximo exercício para a cobrança de novas instituições ou majorações	Somente a especial de 90 dias

Outras espécies de contribuições sociais são:

O adicional do FGTS foi previsto Lei Complementar n. 110, de 29 de junho de 2001, que institui contribuições sociais devidas pelos empregadores em caso de despedida de empregado sem justa causa, à alíquota de 10% sobre o montante de todos os depósitos devidos, referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Foi objeto de questionamento judicial por meio da ADI 2.556-2 e da ADI 2.568-6.

O salário-educação é uma contribuição social prevista no art. 212, § 5º, da Constituição Federal. Destina-se ao financiamento da educação básica pública. Determina o texto constitucional que: "§ 5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei". É cobrada na proporção de 2,5% sobre o total de remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, aos empregados segurados, conforme o art. 15 da Lei n. 9.424/96.

4.5.4.6 Contribuições para o custeio da iluminação pública

As contribuições para o custeio da iluminação pública foram instituídas por meio da Emenda Constitucional n. 39/2002. Esse dispositivo determinava que:

> *Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto*

> *no art. 150, I e III.*
> *Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o* caput*, na fatura de consumo de energia elétrica.*

São características dessas contribuições:

1. *competência*: são atribuições dos municípios e do Distrito Federal;
2. *finalidade*: custeio dos serviços de iluminação pública;
3. *base de cálculo*: não há menção expressa no texto constitucional, existindo apenas uma referência à fatura de energia elétrica, o que presume que seja sobre o valor do consumo de energia elétrica;
4. *sujeito passivo*: não há menção expressa a que seja o contribuinte da CIP, mas como ela será cobrada na fatura de energia presume-se que seja o consumidor de energia elétrica;
5. *sujeito ativo*: municípios e o Distrito Federal;
6. *base de cálculo:* pressupõe-se da leitura do art. 149-A da CF/88, que a base de cálculo possa a ser o valor expresso na fatura de energia elétrica. Se assim for, muitos autores consideram ser esta atribuição inconstitucional, visto que se estaria utilizando base de cálculo de tributo já existente em nosso sistema: o ICMS;
7. *alíquota*: deve ser fixa ou proporcional.

A constitucionalidade da CIP merece detido exame e, em nossa opinião, não há argumento que justifique a sua permanência em nosso sistema.

4.6 Tributos diretos e indiretos: o problema da repercussão jurídica

A distinção entre tributos diretos ou indiretos possui relevância jurídica para a solução do problema, apesar do entendimento diverso de grande parte da doutrina nacional, ainda inspirada em dogmas positivistas. Existem dois significados para distinção entre tributo direto e indireto: um econômico e outro jurídico, sendo que os dois nem sempre são necessariamente idênticos ou convergentes. Esta divergência demonstra que a distinção deve ser adotada no seu sentido jurídico e não naquele meramente econômico. A leitura do debate histórico sobre o tema tende a ressaltar a impressão de que a incerteza conceitual longe de encerrar ainda está nos seus primórdios, visto que inexiste uma teoria jurídica geral sobre o repasse jurídico

a) Teoria econômica

A distinção entre repasse jurídico e repercussão econômica remonta a literatura econômica e aos principais autores sobre o assunto, sendo a sua origem creditada aos economistas fisiocratas. Para David Ricardo, os tributos são designados como diretos (*direct taxes*) ou indiretos (*indirect taxes*). Do ponto de vista econômico, os tributos diretos são aqueles que podem ser ajustados às características individuais do contribuinte enquanto os tributos indiretos são cobrados sobre transações, independentemente da capacidade econômica dos sujeitos envolvidos nas operações.

Em sua obra *Sobre os princípios da Economia Política e da Tributação* (*On the Principles of Political Economy and Taxation*), David Ricardo afirma que a teoria da tributação diferencia os tributos ou sobre a forma que os tributos são pagos (*question of distribution*) ou sobre como eles afetam a produção (*particular taxes affect production*).

Do ponto de vista econômico, a distinção e repartição de encargos entre os sujeitos envolvidos na operação de mercado não segue exatamente a mesma lógica de distribuição de encargos legais e titularidade existente no regime legal. Nem sempre a repartição de responsabilidade tributária pela norma legal implica automaticamente uma distribuição vinculada do ponto de vista econômico. Assim, por exemplo, se existir uma majoração de alíquota de determinado tributo incidente sobre operações mercantis, bem como uma determinação legal da responsabilidade tributária, esta imputação não implicará necessariamente a exata distribuição de encargos econômicos, visto que este deverá ser calculado verificando-se o nível de repercussão econômica distribuído entre os agentes econômicos anteriores à alteração (*pre-tax*) e compará-lo com o preço dos bens em mercado após a vigência da alteração legal (*pos-tax*).

Digamos, por exemplo, que ocorra um aumento de 1% no preço da tarifa de energia, por mais que esta majoração possa ser explicitada em termos de titularidade, serão as forças de mercado que efetivamente determinarão a redistribuição entre os agentes de mercado dos custos acrescidos, de tal forma que parte do aumento poderá ser imputado a determinado agente e outra parte a outro

agente, por meio de uma absorção de novos custos por alguns e da repercussão econômica para outros. O aumento de alíquota não significa que automaticamente o aumento dos preços será na exata proporção do impacto econômico, podendo os agentes econômicos redistribuir os encargos por meio da redução das margens de lucro, em um movimento de transferência cruzada de benefícios e vantagens econômicas. Tal situação foi percebida por Aliomar Baleeiro como decorrente das possibilidades de elasticidade da demanda, ou seja, do limite econômico em que os compradores sujeitam-se a suportar o aumento sem que migrem para comprar bens similares ou reduzam o seu bem-estar pela redução deste item no seu orçamento.

Outras formas de distinção econômica entre os impostos diretos e indiretos são: o critério das *manifestações imediatas ou mediatas da riqueza tributável* ou da *permanência ou intermitência das faculdades contributivas*[81].

Esses critérios, contudo, apesar de largamente utilizados pela doutrina econômica e pelo senso comum da linguagem ordinária, *jamais ingressaram* como componentes marcantes de distinção do regime tributário dos impostos e contribuições.

Eles servem de parâmetros importantes para uma interpretação sistemática do Direito, ou seja, de uma interpretação que leva em conta todo o sistema jurídico, seus valores, normas e contexto na busca da melhor solução para o caso concreto. Sem abandonar a dogmática, ela se enriquece da realidade dos dados sociais ao admitir que o Direito é instrumental, mas é também um produto cultural. Não se trata de substituir o Direito pela Economia e a interpretação jurídica pela interpretação econômica, mas de reconhecer que a análise econômica ajuda a interpretar as leis do comportamento humano que o Direito visa justamente organizar. O Direito não se submete ou se corrompe aos institutos próprios da economia, mas recebe essas informações e processa segundo os seus valores e linguagem própria e, especialmente, sobre o tratamento normativo que se dá ao problema da justiça, entendida como modelo de titularidade e repartição de bens jurídicos e recursos escassos[82].

---

[81] Cf. MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2003, p. 46.
[82] Cf. CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. São Paulo: Elsevier, 2009.

Não se trata de realizar, portanto, uma leitura do art. 166 e tentar realizar uma classificação dos tributos em diretos e indiretos tão somente com base em uma teoria econômica, privilegiando apenas noção de repercussão econômica (lendo onde diz "tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro [...]"). Entendemos que o dado econômico (repercussão econômica) é o elemento importante para o fenômeno normativo do regime jurídico da repetição de indébito no pagamento indevido, contudo o estudo da matéria exige em primeiro plano a análise da repercussão em seu aspecto jurídico (legitimidade, princípios constitucionais, prova, procedimento, entre outros)[83].

b) Teoria jurídica

O caráter fugidio e opaco da distinção entre as duas classes de tributos impediu de modo geral que os critérios assumissem uma relevância de destaque na doutrina jurídica. O critério econômico da distinção pelas *manifestações imediatas ou mediatas da riqueza tributável* ou da *permanência ou intermitência das faculdades contributivas* serviu de balizamento para determinadas normas de contabilidade pública. Assim, enquanto os impostos diretos visavam identificar capacidades econômicas permanentes, estáveis, os impostos indiretos identificavam capacidades intermitentes, instáveis e passageiras.

Este critério assumirá na história fiscal um cunho econômico-fiscal de outra forma, sob a roupagem de um critério administrativo: *o rol nominativo*. Conforme este critério, adotado pela doutrina francesa, serão impostos diretos aqueles que o lançamento se baseia em uma listagem prévia de contribuintes e os indiretos aqueles que não possuem um rol nominativo[84]. No primeiro caso, a administração fiscal sabe previamente de quem irá cobrar, com base em uma lista nominativa dos contribuintes. É o caso da contribuição predial, da contribuição industrial, do imposto

[83] No mesmo sentido: MOREIRA, André Mendes. Os tributos indiretos e a legitimidade ativa *ad causam* do contribuinte de fato para a sua restituição. In: MANEIRA, Eduardo; TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e a Constituição* – Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 89.
[84] Cf. MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2003, p. 46.

profissional, do imposto complementar, entre outros. No caso dos impostos indiretos, é praticamente impossível a elaboração de uma lista dessa natureza, nem antes e talvez nem depois da cobrança. Nos casos em que o contribuinte não precisa se identificar, não é possível nem após o pagamento elaborar uma listagem nominativa. É o caso dos impostos quando se compra de um objeto onerado no consumo ou quando se utiliza de uma estampilha fiscal.

A tentativa de distinção administrativa confunde a estrutura dos impostos diretos e indiretos com uma das consequências de sua natureza. Os impostos não são diretos ou indiretos porque podem ser objeto de elaboração de listas de contribuintes, mas porque a estes correspondem certas características que se manifestam na sua indicação da riqueza tributável e na exposição da capacidade contributiva.

Otto Mayer desenvolverá um critério fundado na natureza do lançamento, de tal modo que seriam diretos os impostos que fossem determinados por um ato de autoridade (de ofício), que discriminasse quem é o contribuinte e quanto este deve pagar. No caso dos impostos indiretos, caberia ao próprio contribuinte o lançamento, mediante a aplicação da lei fiscal, acrescendo ao preço de venda o montante do imposto de consumo, em um verdadeiro autolançamento. Este critério sofreu diversas críticas, visto que os impostos diretos passaram em muitos casos a utilizar o regime de apuração do autolançamento e alguns indiretos, tais como a sisa (imposto sobre a transmissão de bens imóveis), passaram a ser considerados diretos. Novamente um critério externo estava sendo utilizado para declarar a estrutura e natureza de tributos.

A legislação portuguesa utilizará o critério do rol nominativo no seu Código Civil, enquanto a legislação financeira (Decreto n. 5.519, de 8 de maio de 1919) utilizará *o critério da permanência ou da intermitência das faculdades contributivas.* Determina o Código Civil portugês em seu art. 736º que: "(Créditos do Estado e das autarquias locais) 1. O Estado e as autarquias locais têm privilégio mobiliário geral para garantia dos créditos por impostos indirectos, e também pelos impostos directos inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores". O Supremo Tribunal Administrativo entendeu que a distinção é entre impostos periódicos e os de

obrigação única[85].

A principal razão para que a teoria econômica da repercussão, como critério distintivo, entre tributos diretos e indiretos não tenha recebido a unção da teoria jurídica está no fato de que tal distinção não corresponde exatamente à distinção legal ou constitucional. No Brasil, a distinção entre tributos diretos e indiretos nunca foi considerada uma questão pacífica pela doutrina ou mesmo necessária, de tal modo que se questionava expressamente de sua relevância para a determinação do regime jurídico dos tributos.

Entende Alfredo Augusto Becker que a classificação entre tributos diretos e indiretos é falsa, visto que se trata de uma conceituação antiga e vinculada à economia e finanças pública, e não merece serventia para a teoria jurídico-tributária[86].

Para Ataliba a "[...] classificação que nada tem de jurídica; seu critério é puramente econômico. Foi elaborada pela ciência das finanças, a partir da observação do fenômeno econômico da translação ou repercussão dos tributos"[87]. Igualmente a experiência do direito comparado deveria ser tomada com cuidado, visto que não seria relevante para a doutrina nacional[88]. Seguiram o entendimento de Ataliba os seguintes autores Eduardo Bottallo[89], José Eduardo Soares de Melo, Tarcísio Neviani[90], Hugo de Brito Machado[91] e Ulhôa Canto[92].

Este entendimento foi reafirmado por José Morschsbacker de que:

> A repercussão econômica, e nesse particular são unânimes todos os grandes mestres em economia financeira, como Pantaleoni, Seligman, Jèze, Hugon, Allix, Lindholm, Cosciani, Laufenburger, Recktenwald e outros, é propriedade comum, senão a todos, a

---

[85] Cf. Acórdão de 16 de janeiro de 1974.
[86] BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 536-539.
[87] ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 143.
[88] Idem.
[89] BOTTALLO, Eduardo Domingos; MELO, José Eduardo Soares de. *Comentários às súmulas tributárias do STF e do STJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 87.
[90] NEVIANI, Tarcísio. Repetição de indébito. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 08 – Repetição de Indébito. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 308.
[91] MACHADO, Hugo de Brito. Imposto Indireto, Restituição do Indébito e Imunidade Subjetiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 02. São Paulo Dialética, nov. 1995, p. 33.
[92] CANTO, Gilberto de Ulhôa. A repetição de indébito. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 08 – Repetição de Indébito. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 8-9.

> quase todos os impostos, os quais, de uma forma ou outra, e dentro dos mais variados mecanismos oferecidos pela leis de mercado, repercutem economicamente[93].

A legislação financeira, Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, chegou a indicar o critério do lançamento proposto por Otto Mayer como relevante. Determina o art. 52 da lei, ao versar sobre Receita Pública que: "Art. 52. São objeto de lançamento os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato". Tal distinção não foi suficiente, contudo, para oferecer um critério tributário seguro de distinção entre os tributos.

A principal razão para a irrelevância do conceito pairava sobre os fundamentos da classificação dos tributos no sistema constitucional pátrio: a repartição de competências do poder de tributar. Para Sacha Calmon, as várias pessoas políticas exercentes do poder de tributar, titulares de competências impositivas (União, os estados membros, o Distrito Federal e os municípios), estabelecem regras sobre a repartição do *poder de tributar.* Assim*,*

> todos os entes políticos recebem diretamente da Constituição, expressão da vontade geral, as suas respectivas parcelas de competência e, exercendo-as, obtém as receitas necessárias á consecução dos fins institucionais em função dos quais existem (discriminação de rendas tributárias). O poder de tributar originariamente uno por vontade do povo (Estado Democrático de Direito) é dividido entre as pessoas políticas que formam a Federação[94].

A classificação constitucional dos tributos no direito tributário nacional possui uma dúplice função: determinar os fatos jurígenos capazes de implicar a incidência de normas tributárias e a repartição de competência entre os entes federados. Em termos constitucionais, a classificação dos tributos em diretos e indiretos não importa no Direito brasileiro para a repartição de competências do

---

[93] Cf. MORSCHSBACKER, José. *A restituição dos tributos indevidos, seus problemas, suas incertezas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 67-70.
[94] Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 69.

poder de tributar, diferentemente do que ocorre nos EUA.

Nos EUA, são considerados tributos diretos o imposto sobre a renda (*income tax*) e os impostos sobre a propriedade (*property taxes*), que são referenciados a um fato jurídico único ou sobre a propriedade, enquanto os tributos indiretos são cobrados sobre fatos, atividades, operações e outras modalidades de circulação de bens e direitos. Dessa forma, a tributação sobre a transferência da propriedade imóvel poderia ser considerada uma forma de tributo indireto, enquanto a propriedade de um imóvel seria entendida como uma espécie de tributo direto.

Esta distinção tornou-se fundamental para determinar a constitucionalidade da Emenda Constitucional n. 16 (*16th Amendment*) em 1913. O texto constitucional original determinava que os impostos deveriam ser diretamente repartidos entre os contribuintes de determinado Estado federado (*directly apportioned to the population*). Assim, se um Estado tivesse metade dos contribuintes de outro Estado, esse deveria recolher somente metade das receitas tributárias daquele[95]. Este entendimento decorria da interpretação do *Article* I, *Section 2, Clause 3* da Constituição norte-americana e, especialmente, após o caso *Pollock* (1895), tornou-se difícil para o Congresso estabelecer a criação de um imposto sobre a renda de competência da União. Tal situação somente foi alterada em 1913 com a adoção da *16th Amendment*, que determinou que os tributos federais não necessitariam ser diretamente repartidos (*apportioned*).

Ao lado da dificuldade da classificação entre impostos diretos e indiretos auxiliar na repartição constitucional de competências no Brasil, ela igualmente não auxilia para determinar os fatos jurígenos capazes de implicar a incidência de normas tributárias, salvo como justificava para a eleição de determinados fatos jurídicos. Assim, para Morselli, a *causa geral de imposição* sobre a circulação decorria do fato de que esta é uma forma ocasional de manifestação da riqueza, que não determina individualmente a capacidade contributiva do contribuinte. Esta possui uma integração com a tributação direta, ao incidir sobre todas as formas de manifestação da riqueza do contribuinte[96].

---

[95] Sixteenth Amendment (Amendment XVI): "The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several States, and without regard to any census or enumeration".

[96] Cf. MORSELLI, Emanuele. *Le imposte in Italia*. Padova: Cedam, 1953, p. 234. Para o autor: "La causa

Para Morselli, a conjugação de tributos diretos e indiretos *era necessária para se atingir um sistema tributário ótimo,* em que todas as formas de expressão da riqueza nacional seriam identificadas[97]. Outra justificativa apresentada pelo autor está na teoria de De Parieu, Mayer e Besobrasoff de que a tributação da circulação se justificaria pela compensação ao Estado (*speciale compenso*) pelas despesas que possui por garantir a segurança do tráfego jurídico de mercadorias e bens e pela conservação da propriedade dos bens trocados. Esta teoria foi criticada pelo fato de que não existe uma relação direta entre o custo do Estado em manter o tráfego e o valor do imposto cobrado, que obedece especialmente a lógica das necessidades financeiras do Estado, antes do que como uma remuneração pelo custo da atividade de proteção ao tráfego jurídico[98].

Como se pode notar, a distinção entre tributos diretos e indiretos nunca foi considerada necessária para a determinação do regime jurídico dos tributos, nem para a sua classificação, repartição de competência ou delimitação de natureza. Em duas situações específicas, contudo, a distinção tem situação relembrada como elemento esclarecedor do regime tributário: no estudo da não cumulatividade e na repetição de indébito. O temor de inocentemente ingressar tal conceituação restrita a determinada área e autorizar que este conceito indevidamente migre para outros setores importantes da dogmática jurídica e constitucional impediu a qualquer custo reconhecer a mínima importância à distinção. No nosso entender, contudo, a sua recusa enérgica de importância impediu a correta discussão da questão no Direito nacional.

O próprio CTN, em seu art. 166, reforça esta distinção ao afirmar que a repetição de indébito se dirige aos "tributos que, por sua natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro". Para André Moreira, a jurisprudência pátria manteve a classificação dos tributos em diretos e indiretos, bem como o art. 166 do CTN identificou o "conceito de tributo indireto em razão da repercussão

---

generale che determina límposizione di questi tributi, non ordinati invidualmente e non messi In: relazione lle capacità economiche individuali, salvo qualche riscontro di questa relazione nelle imposte sui transferimenti a titolo gratuito, esce dai probleme della capacità contributiva individuale che è ricercabile tanto direttamenti che indirettamente".

[97] Cf. MORSELLI, Emanuele. *Le imposte in Italia*. Padova: Cedam, 1953, p. 235.

[98] Cf. MORSELLI, *Le imposte in Italia*. Padova: Cedam, 1953, p. 233-234.

jurídica"[99], seguindo o ensinamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho[100] de que o critério jurídico é o único passível de ser admitido. Outros autores que utilizam esta classificação, com diversas nuances entre si, são Misabel Derzi [101], José Morschbacher[102], Zelmo Denari[103] e Vittorio Cassone[104].

Entendemos, contudo, que o mero reconhecimento da correta classificação jurídica dos tributos indiretos e do fenômeno da repercussão jurídica dos tributos é elemento insuficiente para superar a contínua e histórica vedação prática ao direito dos contribuintes de não sofrerem tributação inconstitucional ou ilegal. Deve-se buscar no direito constitucional e nos pilares da República o repúdio ao sofisticado mecanismo de inconstitucionalidades e ilegalidades úteis ao orçamento público.

Os tributos indiretos são aqueles em que existe uma operação mercantil, envolvendo uma dualidade de sujeitos de direito e uma translação do encargo econômico ao consumidor final (contribuinte *de facto*). Mais importante, são aqueles estruturados juridicamente em lei para repercutir, ou seja, em que haverá uma repercussão econômica em função do repasse jurídico previsto no modo e na forma estipulada pelo ordenamento jurídico.

c) Da repercussão jurídica nos tributos sobre o consumo

A tributação sobre o consumo é muito antiga e remonta à formação do Estado e a busca deste recurso para financiar seus interesses. Encontraremos nas cobranças de tarifas de fronteiras, sobre a circulação de mercadorias que ingressam ou saem de um território, os primórdios da formação do Estado antigo. Igualmente, encontraremos a cobrança de impostos sobre produtos específicos e

[99] Cf. MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 103.
[100] Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 816.
[101] Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 891.
[102] Cf. MORSCHSBACKER, José. *A restituição dos tributos indevidos, seus problemas, suas incertezas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 49.
[103] Cf. DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 86.
[104] Cf. CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2017, p. 82-83.

economicamente importantes na antiguidade, tais como sobre o ouro, a prata, o sal, a carne, entre outros. Por sua vez, a tributação sobre o consumo, em geral, é uma criação recente, fruto dos estudos de economistas e da decisão de governos inovadores.

Os primórdios de uma tributação sobre o consumo são encontrados na história portuguesa com a instituição de um imposto sobre o consumo logo após o terrível terremoto de 1755, que arrasou Lisboa. Nesse período, o Marquês do Pombal implantou um imposto sobre as mercadorias que circulavam na capital, permitindo com esses recursos implementar diversas obras de revigoramento nacional.

Adam Smith foi o primeiro autor a afirmar a natureza indireta da tributação sobre o consumo, observando em 1776 que a sua criação derivou da impossibilidade de se estabelecer de modo eficiente uma taxação proporcional sobre o rendimento. Dessa forma, dada a inviabilidade de se tributar diretamente a renda, buscou-se a tributação indireta sobre os gastos dos seus súditos, ou seja, sobre uma das manifestações da renda: sua utilização para aquisição de bens.

Outra razão tem sido apontada para o surgimento da tributação sobre o consumo: a legitimidade. A tributação indireta conseguia realizar o desejo de todo o governante, qual seja, aumentar a arrecadação sem impor grandes questionamentos ou oposições, dado que o tributo embutido no preço das mercadorias passava despercebido pelo contribuinte-consumidor, incapaz de diferenciar o que era pagamento de preço e o que era contribuição por meio de impostos. Para Sérgio Vasquez, a história fiscal inicia com a consolidação de um tributação geral sobre o consumo, assim o Estado Fiscal português inicia com as sisas gerais.

No Brasil, o primeiro *imposto de consumo* surgiu em 31 de dezembro de 1891, conforme a Lei n. 25, de competência da União e devido pelos fabricantes de bebidas, fumo, calçados etc. O Decreto n. 22.061/32 regulamentou o imposto sobre vendas, de natureza multifásico e cumulativo.

E o primeiro tributo não cumulativo foi o IPI, em 1958, quando este se denominava imposto de consumo. Posteriormente, o imposto de vendas e consignações (IVC) foi substituído pelo ICMS não cumulativo, de tal modo a evitar o danoso efeito cascata dos tributos cumulativos. O ICMS foi instituído como um

imposto geral sobre o consumo, atingindo todos os bens e mercadorias.

Cabe notar que não estamos a comentar sobre a existência de uma incidência econômica do tributo, visto que ao Direito interessa tão somente a sua incidência jurídica, por meio de seus critérios (material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal). Igualmente, quando a norma tributária determina o contribuinte e a figura do responsável tributário se dirige tão somente aos casos em que se identifica o sujeito que pratica a ação prevista na hipótese de incidência da norma (verbo do fato gerador). Cabe analisar o fenômeno da repercussão também no plano de eficácia da norma, ou seja, dos efeitos conforme prescrito no consequente normativo.

Do ponto de vista da incidência da norma, a realização da conduta implica a ocorrência do fato jurídico capaz de fazer operar automaticamente a incidência da norma jurídica tributária, instaurando-se a relação jurídico-tributária.

O fenômeno da repercussão, repasse ou transferência é o fenômeno translativo do encargo financeiro do tributo entre sujeitos de direitos. No caso da translação, ocorre uma cisão entre o *contribuinte de jure* e o *contribuinte de facto*. De um lado, o contribuinte de direito do imposto possui a obrigação legal de recolhimento do imposto, em função da incidência do tributo, de outro lado, teremos o contribuinte de fato, ou seja, aquele que suporta a incidência financeira do tributo.

O repasse jurídico pode ser de diversas formas: total ou parcial, para a frente ou para trás, simples ou sucessivo. O repasse jurídico diferencia-se, portanto, da repercussão econômica; contudo o repasse pode significar o surgimento de uma repercussão econômica para outrem diverso daquele que a norma determina como o *contribuinte de jure*.

Cabe ressaltar que o fenômeno do repasse surge logicamente na tributação sobre o consumo, visto que o custo fiscal da operação é transferido ao consumidor juntamente ao preço, de tal modo que este será considerado efetivamente como aquele que suporta o ônus tributário. A repercussão econômica irá se caracterizar como uma redução da esfera patrimonial do *contribuinte de facto*, que suportará o peso da tributação, mas indicará, no entanto, uma manifestação ocasional de capacidade econômica em consumir bens e aplicar sua renda na satisfação de necessidades pessoais.

Lembra Alfredo Augusto Becker que a repercussão econômica recebe uma eficácia jurídica por parte do ordenamento, de tal modo que o legislador cria regra jurídica que outorga ao *contribuinte de jure* o direito de repercutir o ônus econômico do tributo para determinada pessoa, ao permitir o fenômeno da translação. Assim, poderá o *contribuinte de jure* juridicamente transferir o encargo financeiro do tributo mediante a emissão de documento fiscal correspondente (nota fiscal) o valor do tributo devido na operação a ser cobrado do *contribuinte de facto*.

A ausência de repercussão econômica final para o contribuinte *de jure* foi reafirmada na jurisprudência nacional que entendeu que: "O ICM por ser tributo indireto, e, portanto, não componente da receita da empresa, a qual exerce a função de mera arrecadadora aos cofres públicos, não deve integrar o faturamento para efeito de cálculo da contribuição relativa ao Finsocial"[105].

Não há, contudo, identidade entre a repercussão jurídico-econômica e a repercussão meramente econômica, visto que, naquele primeiro caso, a repercussão econômica efetiva pode nem mesmo ocorrer ou ocorrer parcialmente, mas tal situação é indiferente para o plano jurídico-econômico da eficácia da norma.

Duas são as formas de repercussão jurídico-econômica previstas no ordenamento tributário: por reembolso ou por retenção na fonte. No caso do reembolso, a legislação fiscal elege o sujeito da translação como sujeito jurídico responsável pelo pagamento do tributo, permitindo a este a transferência do encargo econômico para adquirente ou consumidor final. Este é o caso do IPI e do ICMS. No caso da retenção, elege-se um substituto legal para realizar o dever de pagar tributo em nome daquele que praticou o fato jurídico. O dever do substituto decorre de um dever geral de colaboração com o fisco, tendo por finalidade a simplificação fiscal na arrecadação.

No caso dos tributos sujeitos ao princípio da não cumulatividade, existe ainda uma maior cisão entre o valor do tributo pago pelo contribuinte de direito e o ônus econômico, visto que caberá ao *contribuinte de facto* o encargo financeiro de todo o tributo, enquanto o *contribuinte de jure* reembolsará o valor suportado nas operações anteriores e compensará com o imposto devido pela operação de circulação de

---

[105] EIAC 89.03.30.293-1, TRF da 3ª Região, 2ª Seção, Rel. Juíza Ana Scartezzini, *DJSP* 17-5-1993.

mercadorias.

O art. 166 do Código Tributário Nacional tratará especificamente do caso da repercussão jurídico-econômica nos casos de reembolso. Refere-se, portanto, aos casos de repasse jurídico e não aos casos de mera transferência econômica. Nesse sentido, entende o STJ que:

> os tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. Somente em casos assim, aplica-se a regra do art. 166 do Código Tributário Nacional, pois a natureza, a que se reporta tal dispositivo legal, só pode ser a natureza jurídica, que é determinada pela lei correspondente, e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, aludida transferência[106].

4.7 Tributos fiscais e extrafiscais: o problema da extrafiscalidade

A tributação historicamente tem sido pensada sob a ótica da fiscalidade, ou seja, como forma de financiamento do Estado e custeio de suas atividades principais. Em período recente, o Estado adquiriu novas funções, tais como promover direitos fundamentais prestacionais (educação, saúde, habitação, meio ambiente equilibrado etc.) e corrigir falhas de mercado. Para além de suas funções clássicas, novas e mais complexas atividades, têm se somado, exigindo uma resposta sobre como compatibilizar essas novas funções com o texto constitucional.

As funções clássicas exigiam o financiamento do Estado por meio de tributos e uma proteção passiva dos direitos fundamentais à liberdade e propriedade. As novas funções exigirão uma *atitude positiva* em que a tributação será concebida como uma forma de indução de comportamentos virtuosos ou desestimulador de comportamentos indevidos. A tributação extrafiscal tem sido compreendida como um instrumento de reforma social ou de desenvolvimento econômico; redistribuindo renda ou intervindo na economia. Ao lado dessa aparente virtuosidade da ação do Estado corrigindo falhas sociais ou de mercado, diversas vozes levantaram dúvidas

---

[106] STJ, 1ª Turma, EAREsp 189.618/SP, Rel. Min. José Delgado, *DJ* 1-7-1999, p. 130.

deveras pertinentes: *será que o Estado não poderia sofrer a captura de grupos de pressão e em vez de produzir uma ação virtuosa que transfira recursos públicos para grupos privados* (*fenômeno rent-seeking*)? Será que o Estado não poderia ser capturado por comportamentos oportunísticos de redução de compromisso social, de entregas com base na fruição de bens públicos (*dilema do carona ou free-rider*)? Será que simplesmente o Estado não sabe como escolher bem, não por motivos de má-fé, mas simplesmente porque não detém todas informações do sistema econômico (*limitação informacional*), acarretando mais danos do que benefícios em sua atuação?

4.7.1 Extrafiscalidade: conceito e classificação no sistema constitucional

O problema da extrafiscalidade não é novo nem passou desapercebido pelos fundadores da teoria jurídico-tributária, tais como Emanuele Morselli, Edward Selligman, Aliomar Baleeiro, entre tantos outros. Cabe lembrar que uma das primeiras obras sobre o tema foi escrita por Mario Pugliese em 1932, intitulada *As finanças públicas e sua função extrafiscal nos Estados Modernos*[107].

O termo, contudo, ganhou força e expressão assumindo ares de onipresença, ou seja, tornou-se um conceito ampliado, inchado, citado como presente em praticamente cada canto onde houvesse uma política pública social ou econômica sendo aplicada, especialmente no setor ambiental. Essa superexposição do conceito em vez de fortalecê-lo o enfraqueceu, tornando-o ainda mais ambíguo, vago e incerto, de tal modo que esta ampliação semântica exagerada o tornou vazio, no entendimento correto de importantes doutrinadores[108]. Ao tentar abarcar tudo, não significava nada, não se distinguia de outros conceitos, princípios, institutos, desaparecendo, paradoxalmente, na sua onipresença. De tão relevante, foi chamado para trazer duplos benefícios para cada setor, mas implicou sua irrelevância, visto que sua incerteza semântica poderia trazer poucos benefícios teóricos.

---

[107] Cf. PUGLIESI, Mario. *La finanza e i suoi compiti extra-fiscali negli stati moderni*. Padova: Cedam, 1932.

[108] Sobre o assunto, veja-se a excelente tese de pós-doutoramento de CAVALCANTE, Denise Lucena. Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental. In: RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe; CAVALCANTE, Denise Lucena; GRUPENMACHER, Betina Treiner. *Novos horizontes da tributação*: um diálogo luso-brasileiros. São Paulo: Almedina, 2012, p. 176.

Corretamente aqueles que alertam para o atual estado do conceito acertam em exigir clareza técnica no trato deste.

Em nossa opinião, trata-se de um *conceito tecnicamente relevante*, *constitucionalmente delimitado* e *econômica e socialmente benéfico*, mas que exige uma reelaboração por parte da doutrina atual, para que a sua complexidade possa voltar a trazer benefícios à teoria jurídica. Torna-se imperioso diferenciar conceitos próximos, sentidos diversos e planos de análise distintos, sob pena de impedir a correta utilização deste. Desse modo, vive a doutrina um grave momento de confusão conceitual sobre a utilização sem critérios claros em termos tais como: externalidades, efeitos extrafiscais, tributos extrafiscais e princípios atinentes, em um verdadeiro sincretismo teórico, ou seja, com a mistura de temáticas tão diversas como política fiscal, economia pública e direito tributário.

As *externalidades* referem-se ao conceito criado pelos economistas Marshall e Celil Pigou para se referirem aos *efeitos e consequências dos atos dos agentes econômicos, dentre os quais se incluem o governo*. Esses efeitos podem ser benéficos ou prejudiciais, dependendo de como se realizem. Assim, trata-se de temas relacionados à economia e não diretamente ao Direito. O sistema jurídico recebe essas informações e as processa em sua linguagem própria, característica da normatividade jurídica. A externalidade é evento no mundo econômico que ingressa no Direito como proposição que comporá determinado fato jurídico ou sentido de norma tributária. Difere claramente da extrafiscalidade, visto que esta remete às *normas jurídicas de competência tributária que visam à ordenação pública, à intervenção econômica ou redistribuição de renda, como o propósito específico de promover os direitos fundamentais previstos no texto constitucional*.

A doutrina alemã procede a uma conceituação semelhante em relação à extrafiscalidade, ao realizar uma distinção das normas de repartição de cargas fiscais (*Lastenausteilungsnormen*) com fins fiscais (*Fiscalzwecknormen*) das normas com fins não fiscais (*Nicht-fiskalzwecknormen*) ou normas interventivas ou dirigentes (*Lenkungsnormen*)[109].

---

[109] VELLOSO, Andrei Pithen. *Princípio da isonomia tributária. A teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

O texto constitucional, as normas gerais em direito tributário e o CTN não estabeleceram um conceito legal ou constitucional explícito sobre a extrafiscalidade, de tal modo que este deve ser construído a partir do sentido dos dispositivos constitucionais. Tal situação implica aumento de incerteza sobre este conceito, bem como na insegurança sobre a sua utilização abusiva ou insuficiente. Na ausência de delimitação constitucional, clara a preferência do intérprete deve estar na prevalência da esfera da liberdade sobre a esfera da intervenção, bem como na proteção contra as normas que exijam sacrifícios indevidos.

Diversos são os conceitos utilizados para definir a extrafiscalidade, dentre os quais podemos citar conceitos mais restritivos e outros mais amplos. O *conceito restritivo* da extrafiscalidade a compreende como fenômeno que se refere às normas jurídicas que autorizam competência tributária ordenadora, interventiva ou redistributiva, enquanto a seu *conceito ampliado* o compreende como dimensão finalista do tributo incorporando os efeitos extrafiscais das normas tributárias na própria natureza dos tributos. Esta última concepção tomada em toda a sua radicalidade permitiria a ampliação da ação indutora do Estado, para além dos limites expressamente previstos no texto constitucional.

Entendemos que a CF/88 optou claramente por uma *interpretação restritiva* deste conceito.

São elementos caracterizadores da extrafiscalidade: i) *fim constitucional pretendido*; ii) *meio utilizado*; e a iii) *técnica adotada*. Dessa forma, o fim constitucional pretendido deve estar expresso no texto constitucional e objetiva a realização das finalidades da ordem constitucional ou social (família, cultura, meio ambiente etc.). Não é a destinação do recurso ou a técnica utilizada que determina a natureza da norma extrafiscal, mas a sua finalidade constitucional. A extrafiscalidade econômica, assim, pretende realizar determinado desiderato constitucional previsto na ordem econômica (art. 170 da CF/88); a extrafiscalidade ambiental, os objetivos para a um meio ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225 da CF/88)[110], entre outros.

---

[110] Cf. CAVALCANTE, Denise Lucena. Ob. cit.

O meio a ser utilizado é dado pela ordenação, *intervenção* ou pela *redistribuição* de renda. A *ordenação*, ou seja, o uso de mecanismos administrativo-fiscais de proteção do interesse público foi um dos primeiros meios extrafiscais estudados pela doutrina. Edwin Seligman que foi um dos fundadores teóricos das finanças públicas norte-americanas observou com precisão este fato. Em sua época, existiu um grande debate no continente europeu e nos EUA sobre as receitas públicas e a classificação dos tributos e as suas funções. Antecipando em muito os debates posteriores, observava o autor em seu clássico Ensaios sobre a tributação[111] sobre a distinção entre o poder de tributar (power to tax) e o poder de polícia (*police power*), em que afirmava que a distinção das receitas não deveria decorrer de sua função precípua, se arrecadatória (*primarily for revenues*) ou regulatória (for regulation); mas se almeja benefícios específicos (*special benefits*) ou gerais (*common benefits*), em uma distinção que se tornaria famosa posteriormente com os estudos de Gianinni.

Um exemplo de extrafiscalidade com finalidade ordinatória está na progressividade extrafiscal do IPTU progressivo como instrumento de política urbana, previsto no art. 182, § 4º, II, da CF/88. Neste caso, o imposto tem por objetivo punir o mal uso da propriedade urbana, mediante não utilização, subutilização ou não edificação, conforme a política urbana. A tributação, neste caso, não pretende realizar uma intervenção na economia, mas adequar os comportamentos perante as normas objetivas do ordenamento jurídico.

A *intervenção* ocorre por meio de mecanismos indutores ou desestimuladores de determinados comportamentos de agentes econômicos. A *redistribuição* de renda ocorre por meio da transferência fiscal de recursos entre indivíduos, em uma modalidade reformadora da realidade social. Podemos afirmar que enquanto os meios ordinatórios querem preservar e manter a ordem constitucional, os meios interventivos pretendem corrigir determinadas *falhas de mercado* e os meios redistributivos visam à *reforma social*, corrigindo as *falhas sociais*.

Existem diversas *técnicas* utilizadas com o propósito de alcançar os fins constitucionais, aplicando os meios previstos em lei. As técnicas são instrumentos

[111] Cf. SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Essays in taxation*. Macmillan, 1913, p. 402 e 403.

normativos vinculados aos meios e fins constitucionais e devem, portanto, infirmar ou confirmar estes, sob pena de inconstitucionalidade. São exemplos de técnicas[112]: a utilização de alíquota progressiva, seletiva, isenções fiscais[113], reduções de alíquota, aproveitamento de créditos fiscais, depreciação acelerada, dentre tantos outros[114]. O instrumento técnico permitirá a indução de determinados comportamentos tornando a carga fiscal menor ou desincentivando tornando-a mais gravosa.

Cabe diferenciar a existência de tributos com *finalidades extrafiscais* dos *efeitos extrafiscais* dos tributos, visto que são temas diversos. Todos os tributos possuem efeitos fiscais e extrafiscais, visto que da imposição tributária sempre decorrerá um efeito (*externalidade*) positivo (*incentivadora*) ou negativo (*desincentivadora*) sobre a ordem econômica e social. Já reconhecia Morselli que ao lado dos instrumentos exacionais conviviam instrumentos extrafiscais que buscavam não um ingresso ou entrada pública (*entrate pubbliche*), mas produzir uma modificação qualquer na ordem econômica e social, como fim imediato da norma tributária[115]. No direito alemão, diferenciam-se os tributos com preponderante finalidade extrafiscal (*Lenkungsabgaben*)[116], dos tributos com finalidade fiscal (*Lenkungssteuer*), que visam igualmente atingir fins fiscais e extrafiscais e os tributos com efeitos extrafiscais (*Lenkungswirkung*). Todos os tributos de uma forma ou outra possuirão efeito extrafiscal, sendo o mais notório deles a redução de bem-estar individual pela redução da renda ou patrimônio (*Wohlfahrtsverlust*).

Relatava Morselli os grandes debates existentes na época sobre a aceitação ou negação das finalidades político-sociais do tributo, nos debates entre Sax, Wagner, Kammes e Schaefle. Para Morselli, a ciência jurídica deveria ter em conta os fins

---

[112] Art. 2º do *Estatuto dos Benefícios Fiscais* de Portugal: "2 – São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior".
[113] Sobre a natureza das isenções, veja-se COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária* (O significado do art. 116, parágrafo único, do CTN). São Paulo: Dialética, 2003, p. 218-219.
[114] Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. In: PIRES, Manuel. *Extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada, 2011, p. 85-115.
[115] Cf. MORSELLI, Emanuele. *Compendio di scienza delle finanze*. Padova: Cedam, 1947, p. 7.
[116] O STF julgará na ADI 4.002 a possibilidade do aumento das alíquotas do IOF, com finalidade nitidamente fiscal, por força dos Decretos n. 6.339/2008 e 6.345/2008. Mantém-se o questionamento: podem tributos nitidamente extrafiscais serem utilizados com finalidade arrecadatória?

sociais, econômicos e políticos da norma, como uma exigência metodológica ("il tener uconto degli scopi social, politici, economici ecc.dei tributi, nela trattazione propriamente scientifica della finanza, non fuori di essa [...] forma una esigenza metolodogica"). Tal entendimento não significa abdicar da autonomia do direito tributário perante a economia ou a ciência das finanças, pelo contrário, seria uma forma de fortalecer o papel prescritivo do Direito sobre a realidade social. As normas jurídicas deixam de ser entendidas como objetos ideais e passam a ser compreendidas como comandos pragmático-normativos. Para Morselli, uma tentativa de separação, além de ser artificial, era igualmente danosa ao direito tributário, dado que o estudo exclusivamente fiscal é inseparável dos outros problemas correlatos, tais como os econômicos, sociais e políticos ("[...] assolutezza ai problemi exclusivamente fiscali della finanza, nel mentre che gli altri problemi (social, politici, economici, ecc.) sono altrettanto reali e normali, e quasi sempre inseparabili dai primi")[117].

Existem tributos, entretanto, que possuem finalidade extrafiscal claramente definida no ordenamento jurídico, de tal modo que este incorpora tais características como parte de sua estrutura normativa. Como exemplo, poderíamos citar o IOF, o IPI, o II e o IE que possuem como finalidade relevante regular determinado setor econômico (mercado financeiro, industrial ou comércio exterior). Esses impostos não possuem natureza extrafiscal, dado que sua natureza não difere dos demais impostos, contudo estão sujeitos a um *regime constitucional extrafiscal* próprio que lhes justifica o fato de serem exceção ao princípio da legalidade, da anterioridade e da periodicidade mínima, bem como se utilizarem de instrumentos de técnica fiscal de incentivo ou desincentivo aos seus respectivos setores (seletividade, *ex*-tarifário, entre outros). Dessa forma, podemos considerá-los *impostos com finalidade estruturalmente extrafiscal*.

Igualmente relevante é a distinção sobre os diferentes planos de análise: *economia pública, política tributária, direito tributário e técnica fiscal*. O estudo da extrafiscalidade, apesar de conectado com diversos planos do conhecimento, não recebe o mesmo sentido e estrutura de modo uniforme. Cada uma dessas dimensões

---

[117] Cf. MORSELLI, Emanuele. *Compendio di scienza delle finanze*, p. 8.

possui seu próprio objeto, problema, linguagem e método, sendo natural que a extrafiscalidade receba significações diversas. A *economia pública* se preocupará especialmente com os *efeitos fiscais* das normas tributárias sobre criação, distribuição e redistribuição de bens. A *política tributária* verificará quais são as finalidades constitucionais e como encontrar mecanismos para alcançar essas finalidades. Ao *direito tributário* caberá o estudo das normas de competência extrafiscal, enquanto a técnica fiscal questionará sobre os eficientes mecanismos indutores, redistributivos ou ordenadores do bem-estar social.

4.7.2 Fundamentos econômicos da extrafiscalidade

A ideia de que o Estado deve adotar uma postura ativa de atuação na economia e como reformador social é algo relativamente recente. Os juristas seguiram de modo geral o entendimento dos economistas neoclássicos e políticos liberais de que a intervenção do Estado na economia é prejudicial. Essa crença restou unânime até a grande crise de 1929, em que a segurança nos mercados foi irremediavelmente abalada. O Estado havia sido chamado para reorganizar a economia e manter a estabilidade social, em breve a noção de que as falhas de mercado deveriam ser corrigidas por meio de uma atividade positiva, planificadora e interventiva do Estado deixaram de ser heréticas e passaram a ser o *mainstream*. Começava a revolução *keynesiana*.

Parte importante dessa revolução inicia-se com a *teoria das externalidades*. O conceito de externalidade era o equivalente na microeconomia aos novos conceitos *keynesianos* em macroeconomia. Ele permitia fundamentos para intervenção nas transações privadas em praticamente todos os setores. O autor mais significativo dessa tendência será Cecil Pigou, mas não seria o único economista, pois outros que poderiam ser citados são Marshall e Joan Robinson.

A ideia de externalidades negativas (custos sociais) inicia com o debate intitulado das *caixas vazias* (*empty boxes*) em que Pigou defendia que o ingresso de novas empresas em setores industriais altamente competitivos provocava ou o aumento ou a redução dos custos industriais (*cost industries*), gerando um desarranjo produtivo e consequente perda de bem-estar geral.

Pigou, neste caso, repetia o argumento de outro economista, Marshall (1922) de que o incremento ou decréscimo de custos em indústrias competitivas era ineficiente, porque o ingresso de novas firmas impunha benefícios ou danos às firmas existentes. Para este autor, esses custos eram "externos para a firma, mas internos para a indústria" (*external to the firm but internal to the industry*)[118].

O conceito de Marshall ficou esquecido até que *Pigou* ampliou o seu sentido e alcance para abranger uma ampla variedade de conflitos entre o produto líquido privado e social (*divergence between private and social net product*). Ao analisar a questão da eficácia social, defendeu que o ingresso de uma nova firma em um setor competitivo implica uma divergência entre o produto privado marginal líquido (*marginal private net product*) e o produto social marginal líquido de investimento (*marginal social net product of investment*).

Um exemplo simplificado para este caso foi dado pelo próprio Pigou em sua obra The Economics of Welfare (1920) em que utiliza como exemplo um caso de uma via congestionada, em que novos veículos implicam novos custos externos para os automóveis já presentes na estrada, ou seja, mais congestionamento. Neste caso, não se cogita da possibilidade do uso de arranjos contratuais entre os motoristas como forma de reduzir a ineficiência, devendo se apelar a instrumentos públicos de ordenamento.

Para combater essa ineficiência, Pigou defendia a utilização de incentivos (*bounties*) para as indústrias que entram reduzindo custos e tributos (*taxes*) para aqueles que ingressam aumentando custos. Essa discussão provou ser muitas vezes árida e vazia e não é à toa que se denominou de *caixas vazias* (*empty boxes*), dada a sua dificuldade em categorizar quais os setores industriais que mereciam incentivos ou taxação. Sua consequência geral foi fornecer fundamentos para a intervenção estatal como instrumento de correção de falhas de mercado, identificadas como externalidades negativas (*custo social*).

Um corolário da assunção da divergência entre o produto privado e o produto social de um conflito interfirmas era o entendimento de que a correção para esta ineficiência deveria ser estatal. Não acreditava Pigou que os arranjos privados

---

[118] Cf. PIGOU, A. Cecil. *The economics of welfare*. London: MacMillan, 1962, p. 6.

pudessem fornecer uma solução adequada e mais provavelmente a solução seria pior.

Na sua obra, Pigou apresentará uma interessante listagem de externalidades positivas, tais como: o aumento de valor de propriedades pela construção de estradas na sua adjacência, plantio de florestas para o clima, pesquisa científica, entre outras. São exemplos de externalidades negativas: os danos provocados pelas faíscas de trens na vegetação adjacente aos trilhos de ferrovias, fábricas que destroem o conforto de comunidades, certos tipos de investimento estrangeiro que impactam as taxas de câmbio, entre outros.

Além da descoberta de ineficiências (externalidades) em praticamente todos os setores privados (*negative externalities are ubiquitous*). Pigou desdenha da possibilidade de sua solução por meio de arranjos privados, preferindo a atuação estatal como forma de superação de divergências privadas por meio de extraordinários incentivos ou desincentivos (*extraordinary encouragements or extraordinary restraints*).

Em determinados casos, o custo de atuação privada é excessivo ou não existe suficiente interesse individual para mover toda uma cadeia de arranjos privados, neste caso, caberá ao Estado atuar, conforme ele escolha (*if it so choose*)[119].

Pigou irá, contudo, se deparar com a situação em que as externalidades podem permanecer mesmo na situação em exista atuação estatal. Neste caso, as falhas de mercado se encontram com as falhas de governo, visto que o Estado não é onipotente nem infalível, bem como a sua atuação não é sempre virtuosa, podem existir situações em que a atuação estatal obedece a interesses egoísticos, mesquinhos, totalmente distintos dos interesses públicos e do bem-comum.

Pigou ressaltará o papel do voto na superação dos interesses gerais por interesses setoriais e de grupos, fazendo, inclusive, que os interesses maiores sejam absorvidos por interesses menores. Trata-se de uma compreensão absolutamente diversa da que caracterizava a esfera do político como a superação dos interesses sociais contraditórios, na verdade, seria somente mais uma camada em que a luta entre estes interesses se realizaria. Ele continuará a defender,

[119] Ibidem, p. 195.

contudo, a visão da supremacia geral da esfera pública na superação dos custos sociais.

A teoria de Pigou sofrerá múltiplos ataques. De um lado, James Buchanan desmascarará a aparente neutralidade idealística da esfera governamental e, de outro, Ronald Coase o axioma da inevitável eficiência da solução estatal. Buchanan, na sua obra seminal *The Calculus of Consent*, defenderá o entendimento da vantagem metodológica da aplicação de instrumentos teóricos da teoria do agente racional em mercado para a compreensão da tomada de decisões públicas.

Ronald Coase procederá a uma profunda crítica à tese de *Pigou* em sua famosa obra *O problema do custo social*[120]. Esta obra deu origem a diversas interpretações sobre as teses fundamentais ali defendidas e que receberam a denominação de *Teorema de Coase*. Dentre os diversos aspectos apresentados pelos intérpretes, podemos destacar essencialmente o desconforto de Coase com a ampliação excessiva das medidas de proteção governamental de caráter corretivo. Segundo o autor, geralmente tais medidas têm como causa uma ação governamental e não uma ausência de atuação pública. De outro lado, tais ações produzem resultados prejudiciais e não benéficos[121].

Por diversas vezes, dirige seu ataque ao que denomina superestimação das vantagens da regulação governamental ("over-estimate the advantages which come from governmental regulation"). Esta interpretação é tão relevante que é válida a sua leitura no original:

> O tipo de situação que os economistas tendem a considerar como carentes de ações governamentais corretivas é, de fato, com frequência, o resultado da ação governamental. Tal ação não é, necessariamente, insensata. Contudo, há o perigo real de que a intervenção estatal extensiva no sistema econômico possa levar a uma ampliação excessiva da proteção dos responsáveis pelos efeitos prejudiciais.[122]

[120] Cf. COASE, Ronald. The Problem of Social Cost. *Journal of Law and Economics* v. 3 (October 1960), p. 1-44.
[121] Ibidem, p. 15.
[122] Idem.

Pela leitura, nota-se que não há em Coase uma negação absoluta da necessidade de atuação do Estado, mas uma desconfiança com a crença absoluta de Pigou de que a regulação governamental seja sempre a melhor solução. Sua tese parte da crítica ao entendimento, amplamente aceito em sua época, de que as falhas de mercado deveriam ser resolvidas mediante mais regulação estatal. Segundo ele:

> Além disso, tem-se que levar em conta os custos envolvidos para operar os vários arranjos sociais (seja o trabalho de um mercado ou de um departamento de governo), bem como os custos envolvidos na mudança para um novo sistema. Ao se projetar e uma escolher entre arranjos sociais, devemos atentar para o efeito total[123].

Segundo Coase: "um outro fator que deve ser levado em consideração é o fato de que as operações de troca em uma economia de mercado e mesmo transações organizadas dentro de uma mesma firma são frequentemente tratadas diferentemente pelo Governo ou outros organismos ou agências regulatórias"[124]. Um exemplo citado pelo autor se refere à cobrança do imposto sobre as vendas (*sales tax*), que pode significar, inclusive, um fator determinante no tamanho das firmas em uma economia de mercado, visto que as empresas podem concentrar operações internas para evitar a incidência dessa tributação.

A doutrina tem identificado neste texto a tese de que: "se os agentes afetados por externalidades puderem negociar a partir de direitos de propriedade bem definidos pelo Estado, poderão chegar a uma solução negocialmente mais favorável"[125]. O famoso *Teorema de Coase* nunca foi diretamente escrito pelo autor, recebendo diversas redações e enfoques. Após a leitura, poderíamos questionar se não há a sugestão de uma *Curva de Coase* em que a regulação estatal seria eficiente até determinado ponto e onde além deste tornar-se-ia excessiva, contraproducente e ineficiente, a semelhança da *curva de Lafer*.

---

[123] Idem.
[124] Cf. COASE, *The nature of firm*, p. 393.
[125] Esse é o entendimento consagrado por Cooter e Ullen ("when parties can bargain together and settle their disagreements by cooperation, their behavior will be efficient regardless of the underlying rule of law"), ver in Cooter, Robert and Ulen, Thomas. *Law and Economics*. San Francisco: Addison-Wesley, 1988, p. 105.

Questiona igualmente Coase as vantagens da utilização extrafiscal dos tributos, como forma de correção de falhas de mercado. Segundo o autor, geralmente os economistas tratam da solução tributária de modo superficial e não homogêneo. Assim:

> A mesma falha pode ser encontrada nas propostas para a solução do problema dos efeitos prejudiciais através da utilização de tributos ou recompensas. Pigou confere considerável importância a esta solução, embora ele seja, como sempre, lacônico nos detalhes e seletivo na sua fundamentação. Os economistas modernos tendem a pensar exclusivamente em tributação e de uma forma bastante precisa. O tributo deveria ser igual ao prejuízo causado e deveria, por isso, variar de acordo com a quantidade do prejuízo gerado. Como não se propõe que a renda adveniente do pagamento de tributos seja destinada àqueles que sofreram o prejuízo, tal solução não se equipara àquela na qual se obriga o causador do dano a indenizar os indivíduos por ele prejudicados, embora os economistas, de maneira geral, pareçam não atentar para isso e tendam a tratar as duas soluções como se fossem idênticas[126].

Considerando que o direito tributário atua sobre a realidade social e econômica, devemos evitar um duplo erro: *autonomia absoluta* e *sujeição metodológica*. Nem o direito tributário deve desconsiderar o contexto em que se posiciona e as diversas interfaces com a economia e política, mas igualmente não deve esquecer que possui um método e um objeto próprio e distinto desses subsistemas sociais.

Os estudos econômicos têm demonstrado, portanto, uma clara limitação da tributação extrafiscal como forma de correção de externalidades, falhas de mercado e como substituto da ação livre da sociedade na busca de soluções voluntárias.

---

[126] COASE, Ronald. *O problema do custo social*. Disponível em: <http://www.pucpr.br/arquivosUpload/5371894291314711916.pdf>. Acesso em: 9 de abril de 2017, às 11:35.

4.7.3 Regime constitucional da extrafiscalidade

A ideia de tributos com finalidade indutora já existia entre os primeiros teóricos do direito tributário, dentre os quais podemos destacar os estudos de Giannini.

A doutrina já diferenciava os *efeitos extrafiscais* dos tributos com *finalidade extrafiscal*, dado que se compreendia que todos os tributos possuem efeito extrafiscal, alguns em maior e outros em menor grau, contudo, todos eles produzem consequências sobre a tomada de decisão dos agentes econômicos, induzindo ou repelindo condutas. Outra situação bastante diversa é o uso intencional da tributação com a finalidade precípua de premiar ou punir condutas com vistas a uma finalidade pública. Os tributos, igualmente, não possuem natureza fiscal ou extrafiscal, estas são funções do tributo, ou seja, instrumentalizações que a ordem constitucional admite para que determinada imposição fiscal busque precipuamente recursos públicos para o *financiamento* de direitos fundamentais ou a *promoção* desses mediante a indução de condutas.

Historicamente, a tributação é estudada como a forma de retirada de patrimônio privado com o intuito do financiamento do interesse público, sendo que este poderia adotar diversos objetivos: o custeio do Estado (Estado Liberal), das políticas públicas (Estado Social) ou mesmo dos direitos fundamentais (Estado Democrático de Direito). Outra questão bastante diversa é a noção de que o Estado deve incentivar ou desincentivar comportamentos visando realizar os objetivos constitucionais. Afinal, até que ponto estaria o Estado autorizado a utilizar a tributação como instrumento extrafiscal?

A tributação foi durante séculos um campo claro de delimitação do poder de tributar, sendo que no sistema constitucional brasileiro foram estabelecidos limites claros à atuação das competências tributárias, por meio do princípio da legalidade estrita, da repartição rígida de competências, da tipicidade e da definição dos elementos componentes da regra-matriz de incidência tributária.

Outro elemento importante é o fim a ser alcançado: a *promoção dos direitos fundamentais sociais ou econômicos*, ou seja, o objetivo almejado não é apenas a indução de condutas econômicas vinculadas à ordem econômica, mas igualmente

aqueles previstos na ordem social (família, meio ambiente, lazer, cultura e educação).

A título de exemplo podemos citar o *Estatuto dos Benefícios Fiscais* de Portugal que não conceitua diretamente o fenômeno da extrafiscalidade, contudo, a indica como critério determinante para a concessão de incentivos, de tal forma que: "1 – Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem".

Cabe questionar quais são os princípios que regem a extrafiscalidade.

Uma tentação simplificadora seria imaginar que os tributos com função fiscal estão submetidos ao *princípio da isonomia*, enquanto a extrafiscalidade é limitada pelo *princípio da proporcionalidade*. Este entendimento decorre da compreensão de que o princípio da proporcionalidade trata da correta adequação entre os meios escolhidos e os fins pretendidos pela norma tributária. Assim, se as finalidades são extrafiscais, então a proporcionalidade indicaria os parâmetros para a correta utilização de meios e técnicas extrafiscais na promoção dos direitos fundamentais. Tal argumento é falso. *Tanto a fiscalidade quanto a extrafiscalidade se submetem inquestionavelmente ao princípio da isonomia*. A eleição de uma norma de incentivo fiscal de um setor econômico sem a correta justificativa discriminatória será afastada por ofensa ao princípio da igualdade e não pela ofensa à proporcionalidade.

O princípio da proporcionalidade, contudo, possui importante função de controle normativo no caso de restrições de direitos fundamentais, por meio da aplicação dos critérios da necessidade, da adequação e da proporcionalidade em sentido estrito.

Um erro comum está em afirmar que o país vive um *estado permanente de ponderação*, com ausência de segurança sobre a hierarquização axiológica [127] fundada pela CF/88, enxergando em cada conflito principiológico um momento de ponderação de princípios e regras. Igualmente seria falso afirmar que a ponderação possui um papel menor na interpretação sistemática. Inúmeros exemplos poderiam ser citados para contrariar este entendimento: o julgamento sobre a possibilidade do

---

[127] Cf. KIRCHHOF, Paul. Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung. Steuer und Wirtschaft: StuW; Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften 1996,1, S. 3-11.

aborto de fetos anecéfalos, cotas sociais e raciais, entre tantas outras. Poderíamos alegar que essas decisões são equivocadas, mas nunca que elas não são fruto de uma nova forma de interpretação constitucional.

Outro questionamento errôneo é sobre o método mais importante na interpretação sistemática sob o neoconstitucionalismo: a *subsunção ou a ponderação*? Novamente se impõe uma falsa questão que permite qualquer resposta. Tanto a subsunção, como proteção da hierarquização axiológica original, quanto a ponderação como forma de *re-hierarquização axiológica* são fundamentais sob o neoconstitucionalismo, desde que respeitem os seus princípios fundamentais, as cláusulas pétreas e os limites ao poder de reforma constitucional. Portanto ,é inegável que o neoconstitucionalismo utilize o binômio hierarquização (subsunção) e re-hierarquização (ponderação) como forma de manutenção do *consensus* constitucional original de uma sociedade complexa e plural em um mundo dinâmico e em transformação.

A Corte Constitucional Alemã (BVerfG), por exemplo, faz uso do interessante *método de concretização da ordenamento axiológico* (*Methode Konkretisierung einer Wertordnung*) para encontrar soluções conforme a Constituição a partir de enunciados abstratos ou gerais (*abstrakten Sätzen*) previstos no texto constitucional[128].

Mantém-se, contudo, o questionamento: existe algum *sobreprincípio que regule a extrafiscalidade*?

Em nossa opinião, *a extrafiscalidade recebe proteção multidimensional*, ou seja, na definição de seus fins, meios e na técnica utilizada, cada qual com seus princípios relevantes. O texto constitucional determina claramente uma restrição das competências tributárias estabelecendo uma atuação subsidiária na ordem econômica. Dispõe o art. 173 que:

---

[128] Cf. HONSELL, Heinrich. Wächter oder Herrscher. Die Rolle des Bundesverfassungsgerichts zwischen Recht und Politik. Heft 36, 4. September 2009/S. 1689, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht, p. 1689.

> *Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.*

De igual modo, estabelece o texto constitucional que a ordem econômica é fundada na "[...] na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna [...]".

O texto constitucional quando trata das normas de indução econômica afirma que o uso de funções estatais de incentivo deve estar previsto em lei e possui eficácia meramente indicativa para o setor privado, assim dispõe que:

> *Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.*

O art. 174 da CF estabelece um regime constitucional claro para as normas indutoras, inclusive para a extrafiscalidade, prevendo:

i) exigência formal de lei autorizativa (elemento formal);
ii) eficácia geral indicativa (eficácia limitada);
iii) atividade administrativo-normativa vinculada ao elemento formal e a eficácia restrita; e
iv) valorização constitucional axiológica da iniciativa privada como fundamento da ordem econômica.

Estes fundamentos ensejam a compreensão de que:

– *não existe no sistema constitucional nacional uma cláusula geral autorizativa de instituição de tributos com finalidade extrafiscal*, devendo esta atuação estar prevista em lei e possuir justificativa relevante para que supere a exigência de que a função estatal deva ser meramente *indicativa*;

– a atividade indutora do Estado na ordem econômica, inclusive por meio de tributos extrafiscais, é *subsidiária* à atuação privada, ou seja, acessória e auxiliar, sob pena de desvalorização dos preceitos básicos do ordenamento nacional;

– no caso de ponderação ou conflito entre a necessidade da atuação estatal e da livre iniciativa, deverá ser privilegiada a esfera privada de atuação dos agentes privados na ordem econômica, inclusive com o direito público subjetivo de não terem as suas escolhas formal ou substancialmente induzidas de forma indevida, por meio da

> extrafiscalidade.

Não há como admitir no modelo constitucional brasileiro a existência da assunção *pigouviana* de que a presença de ineficiências (externalidades) em todos os setores privados *implique lógica e necessariamente* a impossibilidade de solução por meio de arranjos privados, exigindo e justificando sempre a atuação estatal como forma de superação de divergências privadas por meio de extraordinários incentivos ou desincentivos (*extraordinary encouragements or extraordinary restraints*). A tese contrária (competência autorizativa indutora irrestrita) somente pode ser defendida com elevado grau de politização e alargamento do sentido do texto constitucional.

Note-se que a atribuição de normas de competência fiscal ou extrafiscal deve ocorrer de modo expresso, tal como no art. 170 da CF/88, que determina a utilização de tratamento favorecido das micro e pequenas empresas e no tratamento diferenciado para a defesa do meio ambiente. Assim:

> *Art. 170. [...]*
> *VI – defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)*
> *[...]*
> *IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 6, de 1995).*

Outro setor claramente eleito pelo texto constitucional é o de exigência do *adequado tratamento ao ato cooperativo* (art. 146, III, *c*, da CF/88). Salvo a defesa ambiental, microempresas e cooperativas, são taxativos os demais casos de autorização constitucional expressa, indicando uma vedação constitucional para uma autorização genérica à extrafiscalidade.

5.

Vigência, aplicação, interpretação e integração da legislação tributária

5.1 O problema da vigência no pensamento jurídico

O problema da vigência possui grande relevância na Filosofia do Direito, de tal modo que o seu entendimento, sentido e compreensão variarão conforme a matriz teórica de cada autor, ou seja, conforme o sistema de referência adotado na matéria. Geralmente, o tema é analisado e muitas vezes confundido com outros dois conceitos: validade (*Geltung*) e eficácia (*Wirksamkeit*). Considera-se válida a norma pertencente a determinado sistema normativo (*Juristische Geltung als Verbindlichkeit*), visto que produzida por autoridade competente em procedimento legítimo e materialmente conforme o ordenamento.

A eficácia, por sua vez, dirá respeito à capacidade de a norma produzir efeitos jurídicos, visto que válida e existente. A moderna tradição constitucional trata de diferenciar a vigência normativa (*normative Geltung*) e a vigência fática (*faktische Geltung*)[1]. Como exemplo, podemos citar o caso de suspensão liminar de uma norma, de tal modo que esta não será aplicada, permanecendo plenamente válida[2]. Neste caso, a norma manterá a sua vigência normativa, mas será carecedora de vigência fática.

A doutrina constitucional tradicional entendia o problema da vigência como uma questão relativa ao problema da existência das normas jurídicas. Esse é o entendimento de Hans Kelsen em uma célebre passagem na *Teoria Pura do Direito*, em que afirma: "Com a palavra 'validade (Geltung)' designamos o modo de existência específico das normas"[3].

Para Kelsen, o termo "vigência" designa-se à existência específica de uma norma[4]. A vigência normativa possui o significado semântico (sentido), que determina que certa conduta é proibida, permitida ou obrigatória, de tal modo que a filosofia do Direito tende a afirmar que determinada conduta deve ou não deve ser em função de sua existência particular. A vigência normativa diferencia-se do

[1] Cf. IPSEN, Jörn, Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit von Norm und Einzelakt, Baden-Baden, 1980, p. 157.
[2] Cf. Rcl 2.256/RN.
[3] KELSEN, Reine Rechtslehre, 2. Aufl., Wien: Franz Deuticke 1960, p. 9; e na edição portuguesa, *Teoria Pura do Direito*.
[4] Ibidem, p. 11.

problema da sua eficácia (vigência fática). De tal modo que uma norma pode viger e não ser efetivamente aplicada ou respeitada.

O problema da validade, tal como utilizado na teoria jurídica nacional, somente poderia ser no sentido de vigência normativa (*normative Geltung*), restringindo o uso do termo vigência para ser utilizado com o sentido de produção de efeitos no tempo e no espaço de determinada norma jurídica, ou seja, como vigência fática (*faktische Geltung*).

5.2 Relação entre vigência, validade e existência normativa

A vigência em seus dois sentidos (normativa e fática) se relaciona igualmente com o problema da existência normativa. A vigência fática (*faktische Geltung*), assim, refere-se às propriedades das normas em um sistema dinâmico, de tal modo que descreve o valer normativo em seu aspecto temporal e espacial. A vigência não se identifica automaticamente com a existência normativa, visto que uma norma pode ser válida, mas ainda não possuir vigência, dado que esta pode ser postergada[5].

No entanto, pode existir uma determinada norma jurídica que seja existente, mas não produzida por autoridade competente em procedimento legítimo e materialmente conforme o ordenamento. Imagine-se o caso de uma norma editada por autoridade incompetente, servidor não concursado, mas que atua como tal, praticando atos nulos de pleno direito. Nesse caso, as normas não seriam legítimas, mas o Direito pode garantir eficácia aos seus atos em proteção à boa-fé dos administrados, mesmo que superando o princípio da legalidade.

Outro problema conexo está no fato de que uma norma pode ter sido produzida por autoridade competente, mas ser conforme materialmente o ordenamento jurídico, por contradizer diretamente outra norma superior do sistema jurídico. Neste caso, mesmo que legitimamente pertencente ao ordenamento jurídico e mesmo existente, poderá carecer de validade (vigência normativa). Uma norma nesta condição permanecerá existente no sistema até que outra venha

[5] Cf. FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 9. ed. São Paulo: 2016, p. 180.

definitivamente expulsá-la do ordenamento[6].

Assim, podemos distinguir o plano da existência normativa, do plano da validade, de tal forma que as normas incorporadas de modo defeituoso[7], destarte, a norma pode existir, mas não possuir validade.

5.3 Vigência das leis tributárias no tempo

No entanto, o problema da vigência é um problema fundamental do direito intertemporal, ou seja, da validade das normas no tempo. Geralmente se relaciona ao problema do início da vigência, de sua cessação e da sucessão de normas fiscais no tempo[8]. Essas normas estão previstas no Decreto-lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942, a antiga Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, renomeada de Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), conforme a Lei n. 12.376/2010.

A LINDB diferencia vigor e vigência da seguinte forma: "Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue ."Geralmente, as normas possuem uma identidade entre vigência e vigor, contudo, em algumas circunstâncias, existe uma distinção entre elas. Determina o art. 6º que "A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada"[9]. O *vigor* se relaciona com a força da norma, ou seja, que ela é vinculante, de tal modo que não se pode furtar ao seu comando[10].

---

[6] Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Leis originariamente inconstitucionais compatíveis com emenda constitucional superveniente. *Revista Trimestral de Direito Público (RTDP)*, v. 23, p. 12-23.
[7] Cf. Marcelo Neves: "Contudo, o ordenamento jurídico, por constituir espécie de sistema normativo dinâmico, tolera a incorporação de normas jurídicas, que permanecerão no sistema enquanto não houver produção de ato jurídico ou norma jurídica destinada a expulsá-las, isto é, até que se manifeste o órgão competente desconstituindo-as. Portanto, ao passo que nos sistemas normativos estáticos, onde as normas são explicitadas mediante processos de derivação lógico-dedutiva desenvolvidos a partir de uma norma básica, a pertinência da norma implica sua validade e vice-versa, os sistemas jurídicos construídos e desenvolvidos através dos processos políticos e técnicos de produção-aplicação normativa, caracterizam-se por uma nítida distinção entre pertinência e validade das normas" (NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 40-41). A única ressalva que podemos proceder é no sentido de que não vislumbramos a possibilidade de um sistema jurídico estático absoluto, todo sistema jurídico é em alguma medida dinâmico.
[8] Cf. NABAIS, Casalta. *Direito fiscal*. Lisboa: Almedina, 2000, p. 226.
[9] Redação dada pela Lei n. 3.238/57.
[10] Cf. FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 9. ed. São Paulo: 2016, p. 180.

O vigor é uma das manifestações da eficácia da norma, ou seja, da sua capacidade de produzir efeitos no tempo. Uma norma revogada não mais vigente pode continuar a produzir efeitos por força dos princípios do direito intertemporal, fenômeno este denominado de ultratividade normativa. Esta não se confunde com a retroatividade normativa, que é proibida no nosso sistema, visto que esta trata da aplicação de lei nova para situações pretéritas. Como exemplo de ultratividade tributária, podemos mencionar a Súmula 112 do STF que determina que: "O imposto de transmissão 'causa mortis' é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão".

5.4 Início da vigência

O início da vigência das leis é tratado pela LINDB, que determina em seu art. 1º que: "Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada". Este dispositivo deve ser conciliado com os princípios constitucionais da anterioridade e da periodicidade mínima de 90 dias.

Determina o princípio constitucional da anterioridade que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, conforme o art. 150, III, *b*, da CF/88. Da mesma forma, exige o texto constitucional a vedação de cobrança de tributos antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou[11].

Desse modo, os dispositivos da LINDB, do CTN e do texto constitucional devem ser conciliados, por meio de uma interpretação sistemática, com especial respeito ao princípio da segurança jurídica e das demais limitações constitucionais ao poder de tributar.

Podemos concluir, portanto, que, na ausência de dispositivo expresso, as leis tributárias entrarão em vigor 45 dias depois de oficialmente publicadas. Se a norma implicar a instituição ou majoração de imposto, esta somente poderá ocorrer no

[11] Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003.

próximo exercício e respeitando o princípio da periodicidade mínima de 90 dias.

Dessa forma, o disposto no art. 104 do CTN deve ser relido de modo a compatibilizá-lo com os princípios constitucionais. Este dispositivo foi somente em parte recepcionado pela CF/88, visto que o texto do CTN determinava a sua aplicação tão somente “a impostos sobre o patrimônio ou a renda”. O CTN igualmente limitava o princípio da anterioridade aos impostos e a CF/88 ampliou a sua abrangência a todos os tributos.

O texto do CTN foi elaborado em consonância com a EC n. 18/65 com o objetivo de suplantar o regime da anualidade vigente em nosso sistema por força da CF/46. O princípio da anualidade vedava a cobrança de tributos que não estivesse previsto no orçamento anual. Dessa forma, todo o orçamento anual deveria trazer a previsão de cobrança de impostos para o exercício fiscal, por força do art. 141, § 34, da CF/46. Eram exceções a esse princípio as tarifas aduaneiras e o imposto extraordinário de guerra.

O *princípio da anualidade* representava a expressão máxima da autoridade parlamentar na edição de tributos, de tal modo que toda a tributação deveria ser aprovada pelo parlamento. De um lado, constituía-se em um reforço da representação parlamentar, da exigência de planejamento orçamentário claro e da coerência e unidade orçamentária entre as fontes de receita e de despesa. De outro lado, demonstrava-se um instrumento parlamentar forte em um Estado com modelo presidencialista, enfraquecendo o Executivo, sem consagrar absolutamente o Legislativo, gerando, talvez, novas fontes de conflito e barganhas institucionais entre os poderes. Igualmente, retirava um instrumento flexível de financiamento público, em um momento de crise financeira do Estado, em prol da segurança jurídica.

O princípio da anualidade foi saudado com entusiasmo por Aliomar Baleeiro, a quem deve ser creditada a importante Carta Constitucional Tributária legada ao Brasil pela CF/46. O princípio da anualidade foi novamente incorporado ao texto constitucional na CF/67, mas foi suprimido de novo pela EC n. 1/69, por força do art. 153, § 29.

O texto constitucional elaborado sob a égide de grave crise fiscal do país e com elavada pressão por gastos públicos manteve o princípio da anterioridade, demonstrando novamente que o princípio da anualidade deve ser privilégio dos

Estados financeiramente saudáveis ou que radicalmente comprometidos com a responsabilidade e qualidade fiscal do seu sistema de finanças públicas.

A LINDB determina igualmente que nos Estados estrangeiros a obrigatoriedade da lei brasileira, quando admitida, se inicia três meses depois de oficialmente publicada[12]. Igualmente, se antes de entrar a lei em vigor, ocorrer nova publicação de seu texto, destinada a correção, o prazo começará a correr da nova publicação[13]. Consideram-se igualmente como lei nova as correções a texto de lei já em vigor[14].

O CTN estabeleceu em seu art. 103 regras específicas para a entrada em vigor dos atos e decisões administrativas e dos convênios. Os atos administrativos entrarão em vigor na data da sua publicação; as decisões, quanto a seus efeitos normativos, 30 dias após a data da sua publicação; e os convênios na data neles prevista.

A LC n. 95/98 determinou que a vigência da lei será indicada de forma expressa e de modo a contemplar prazo razoável para que dela se tenha amplo conhecimento, reservada a cláusula "entra em vigor na data de sua publicação" para as leis de pequena repercussão, conforme seu art. 8º.

Em seu § 1º determinou que a contagem do prazo para entrada em vigor das leis que estabeleçam período de vacância far-se-á com a inclusão da data da publicação e do último dia do prazo, entrando em vigor no dia subsequente à sua consumação integral. Igualmente as leis que estabeleçam período de vacância deverão utilizar a cláusula "esta lei entra em vigor após decorridos (o número de) dias de sua publicação oficial".

5.5 Fim da vigência normativa

As normas gerais do Direito brasileiro sobre o término da vigência das normas tributárias são extremamente relevantes pelo impacto nas situações jurídicas referentes à validade das normas no tempo. São conceitos relevantes: revogação,

[12] LINDB, art. 1º, § 1º.
[13] LINDB, art. 1º, § 3º.
[14] LINDB, art. 1º, § 4º.

ab-rogação, derrogação e repristinação das normas tributárias.

5.5.1 Revogação

A revogação é a cessação de efeito da norma jurídica por força obrigatória de outra norma, assim não basta que uma nova norma seja publicada, é necessário que esta retire a eficácia da norma anterior, sob pena de permanecer vigendo enquanto não se tornar obrigatória a nova norma. Assim, por exemplo, uma norma revogatória somente terá efeitos a partir do momento que entrar em vigor e se tornar obrigatória na produção de seus efeitos.

Determina o art. 2º da LINDB que não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue[15]. Determina igualmente, em respeito ao princípio *lex posterior derogat priori,* que a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

A Lei de Introdução ainda consagra o princípio *lex posterior generalis non derrogat priori speciali*, que, em conformidade com o § 2º do art. 2º da lei nova, estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior. Em determinados casos, é possível entender que uma lei geral pode derrogar tacitamente os preceitos das leis especiais vigentes, no que sejam diretamente contrárias a estas. Em algumas decisões do STJ, entendeu-se que a vedação ao princípio *lex posterior generalis derrogat priori speciali* possua valor absoluto, de tal modo que não exista supremacia *prima facie* entre eles, devendo ser analisado caso a caso[16]. Cabe ressaltar que o afastamento dessa vedação somente pode ocorrer em casos muito específicos e com clareza estrita sobre os limites da sua aplicação. De modo geral, a lei especial derroga a geral, salvo quando os enunciados normativos demonstrem que o legislador pretendeu dar força absoluta à lei geral[17].

A revogação pode ser de duas espécies: *ab-rogação* ou *derrogação*. A ab-rogação é a suspensão total da norma anterior, por ter incompatibilidade implícita ou

---

[15] Cf. Lei n. 3.991/61.

[16] Cf. DINIZ, Maria Helena. *Lei de Introdução ao Código Civil brasileiro interpretada*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 78.

[17] REsp 541.239.

explícita[18]. A *derrogação* implica a incompatibilidade parcial entre a norma derrogatória e a norma parcialmente derrogada. Assim, somente os enunciados, as proposições jurídicas, os fatos jurídicos e as regras em questão perderão a sua eficácia na norma jurídica derrogada.

Determinava o direito romano que "derroga-se a lei, quando se tira parte dela; ab-roga-se, quando se suprime totalmente" (*derogatur' legi aut 'abrogatur'; derogatur legi, cum pars detrahitu:, abrogatur legi, cum prorsus tollitur*)[19]. Tal entendimento permanece em vigor na LINDB.

A revogação pode ser ainda expressa ou tácita. No caso da revogação expressa, significa a retirada de eficácia ou validade de determinada norma jurídica. Assim, a revogação pode ser material ou meramente formal, visto que a supressão de determinado dispositivo legal ou enunciado normativo não significa automaticamente a supressão de norma jurídica, dado que norma e texto não se confundem. Desse modo, a supressão de determinado enunciado pode não significar realmente a supressão de uma norma jurídica, sendo que poderá não significar uma verdadeira alteração material no ordenamento jurídico.

A partir da Lei Complementar n. 95/98, estabeleceu-se a necessidade da previsão de uma "cláusula de revogação", que deverá enunciar direta e expressamente as leis ou disposições legais revogadas. Segundo o art. 9º: "a cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas". Este dispositivo vale igualmente para as normas administrativas em geral. Torna-se incorreto o uso da antiga cláusula revogatória geral: "revogam-se as disposições em contrário"[20].

Tem-se assentado, portanto, que a *ab-rogação* de norma não se presume em nosso ordenamento, de tal modo que inexistindo disposição expressa deve-se presumir inicialmente pela conciliação da lei nova perante a legislação precedente. Esta presunção, contudo, não é absoluta e pode ser objeto de afastamento pela interpretação.

---

[18] Cf. DINIZ, Maria Helena. *Lei de Introdução ao Código Civil brasileiro interpretada*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 64.
[19] Cf. LIBER, L, 50.16.102. Modestinus 7 reg.
[20] Redação dada pela Lei Complementar n. 107, de 26 de abril de 2001.

A revogação tácita implica um caso de antinomia normativa ou incompatibilidade normativa entre uma norma revocatória e uma norma jurídica subjacente ao sistema jurídico, não há diretamente uma supressão de texto legal ou normativo, mas a retirada de eficácia de norma jurídica por conflito de normas. A parte final do art. 2º da LINDB apresenta claramente esta possibilidade ao determinar que: "a lei posterior revoga a anterior quando [...] seja com ela incompatível".

A revogação tácita exige diretamente um esforço de interpretação sobre a vigência e a validade de determinada norma em face de texto normativo novo, sendo que intérpretes diferentes podem possuir entendimentos diversos sobre a mesma lei, e que um pode compreender que o texto atual altera o ordenamento, enquanto pode defender entendimento radicalmente diverso. Mesmo com a vigência da Lei Complementar n. 95/98, não se pode negar a permanência da existência da revogação tácita, visto que porosidade, vagueza e ambiguidade da linguagem jurídica impedem uma exata existência de uma linguagem cristalina e automática. O texto normativo é sempre resultado de um processo de criação, limitado pelo texto.

A revogação poderá ainda ocorrer por cessação das causas normativas previstas na norma jurídica. Esta espécie de revogação tácita decorre da própria natureza normativa e já era prevista no Direito Romano sob o brocardo "cessando a razão da lei, cessa a própria lei" (*cessante ratione legis, cessat lex ipsa*). A revogação tácita pressupõe interpretação normativa, de tal modo que a norma continuará formalmente vigente até que outra venha a lhe retirar formalmente do ordenamento; contudo ocorre um fenômeno de restrição de efeitos, que aparece de modo mais claro em outra variedade do mesmo brocardo: "cessando a razão da lei, cessa a própria lei, dado que removida a causa, cessa o efeito" (*cessante ratione legis, cessat ipsa lex, sublata enim causa, cessat effectus*)[21]. Podemos citar como exemplo a contribuição do adicional ao FGTS, instituída pela LC n. 110/2001, cuja finalidade era temporária e já teria sido atendida, antes mesmo do final de sua vigência temporal.

O costume pode ser causa de revogação pelo fato de ser regularmente desobedecida, ou seja, por *ineficácia pragmática*. Neste caso, estaremos perante uma situação de *costume negativo* ou *contra legem*[22]. No caso do direito tributário,

---

[21] Cf. *Breviarium Advocatorum* 127.
[22] Cf. DINIZ, Maria Helena. Ob. cit., p. 62.

podemos verificar a presença da revogação pelo costume em face do art. 100 do CTN, que determina que: "São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: [...] III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas". A razão desse entendimento decorre que existe uma presunção que a administração tributária adstrita vinculadamente a estrita legalidade tem interpretado determinada norma em certo sentido e os sujeitos passivos da relação tributária não procuraram o Judiciário para questionar esta prática, então se presume que esta interpretação tenha sido a boa e adequada interpretação normativa.

Este é o caso, por exemplo, da autoridade fazendária que afastou a cobrança de acréscimos legais do IR, verbas recebidas a título de ajuda de custo, cobrando somente sobre determinados rendimentos. Entendeu o STJ que neste caso o procedimento se caracterizava como prática reiterada na aplicação da legislação tributária, tornando legítima a pretensão do contribuinte[23].

5.5.2 Revogação de isenções

As isenções somente podem ser instituídas em nosso sistema por meio de leis ordinárias, conforme o disposto no art. 150, § 6º, da CF/88 que determina que

> *Art. 150. [...]*
> 6 *§º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g*[24].

Determina igualmente o CTN em seu art. 176 que a "isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e

[23] REsp 199700532844.
[24] Trata-se de redação dada pela Emenda Constitucional n. 3/93, visto que a redação originária e anterior determinava: "§ 6º Qualquer anistia ou remissão, que envolva matéria tributária ou previdenciária, só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal".

requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração".

A isenção somente poderá, portanto, ser instituída por lei, sendo que permanece a questão sobre a cessação da sua vigência e dos casos de sua revogação.

São condições materiais para a concessão de isenções:

> i) demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;
> ii) estar acompanhada de medidas de compensação, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Nesse caso, a entrada em vigor do ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício ocorrerá somente com o cumprimento dessas medidas[25].

Determina o CTN, em seu art. 178, que a "[...] isenção salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104"[26]. O CTN infelizmente não trata do problema do término do vigor da lei isentiva, versando tão somente sobre o término da vigência desta norma. Tal distinção, contudo, é da máxima relevância, visto que, apesar de não mais vigente a norma isentiva, pode manter seus efeitos até determinado momento: início do próximo exercício fiscal (princípio da anterioridade); término do período de 90 dias (princípio da periodicidade mínima de 90 dias); ou o dia da publicação etc. São diversas as possibilidades temporais, de tal modo que permanece uma grande indagação teórica e prática sobre o termo final de eficácia da lei isentiva e o termo inicial de cobrança de tributos.

O STF entendeu por meio da Súmula 544 que as isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas. Tal fato

---

[25] Cf. LRF, art. 14, § 2º.
[26] Redação dada pela Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975.

decorre da situação de que essas isenções implicaram gastos e investimentos empresariais, muitos, inclusive, intangíveis, envolvendo a marca, localização, produtos e mercados. A revogação dessas isenções deveria ser protegida também contra os argumentos de ressarcimento ou compensação por meio de justa indenização, visto que dificilmente esta indenização seria justa do ponto de vista econômico a abarcar todos os elementos intangíveis da relação empresarial.

A revogação de isenções tributárias concedidas sob condição onerosa deveria ser medida excepcional e fortemente justificada em razões de Estado, como a preservação de determinados valores constitucionais que regem a ordem econômica, de tal modo a não se premiar o comportamento vacilante dos governos que se regem por programas partidários e eleitorais de ocasião. Tal como a concessão de isenções exige a comprovação de condições materiais de concessão a revogação deveria possuir a comprovação de condições materiais de revogação, demonstrando o impacto da revogação sobre o setor, empregos e sobre os direitos individuais dos contribuintes.

Vale ressaltar que as isenções tributárias concedidas por prazo certo e sob condição onerosa não podem ser revogadas a qualquer tempo, em razão de ofensa à segurança das relações jurídicas.

Tal regra se expande para todo e qualquer caso de “renúncia de receita”, sendo esta considerada toda a anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. Assim toda a “renúncia de receita”, sua concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita, deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, conforme o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, LC n. 101/2001.

Uma grande questão ainda irresolvida definitivamente está assentada no questionamento de que a revogação ou a redução das isenções deve respeitar ao princípio da anterioridade, visto que possuem o mesmo efeito da majoração de tributo.

Tal entendimento infelizmente não tem sido adotado pelo STF que aplicava o entendimento na Súmula 615, de 17 de outubro de 1984, de que: "O princípio constitucional da anualidade (par-29 do art-153 da CF) não se aplica à revogação de isenção do ICM". Desse modo, tem entendido o STF que a revogação da isenção permite a vigência imediata da cobrança dos tributos. O principal argumento utilizado para defender a cobrança imediata e o afastamento dos princípios da anterioridade e da periodicidade mínima é o da *isenção como dispensa de pagamento*.

Esta interpretação decorre da leitura do art. 175, I, do CTN que entende que nesse caso há o surgimento da obrigação tributária, contudo, a lei procede a sua exclusão, ou seja, a dispensa do crédito tributário. Desse modo, não considera que a norma exacional deixou de existir ou ser vigente, tão somente teve a sua eficácia limitada quanto à cobrança dos tributos, visto que a obrigação existe e houve somente a exclusão do crédito tributário. Neste caso, não haveria a necessidade de respeitar o princípio constitucional da anterioridade e da periodiciadade mínima de 90 dias, visto que não há a instituição ou majoração de tributo, mas tão somente a sua renovada cobrança. Este é o entendimento dominante no STF de que "[...] na isenção, o tributo já existe. Por isso, revogado o favor legal, força é concluir que um novo tributo não foi criado, senão que houve apenas a restauração do direito de cobrar o tributo, o que não implica a obrigatoriedade de ser observado o princípio da anterioridade"[27-28].

Este entendimento, contudo, demonstra a ausência de recepção pelo STF do disposto no art. 104 do CTN, que determina que "[...] entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda: [...] III – que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no art. 178". A jurisprudência constitucional, infelizmente e em nosso entender erroneamente, parece não ter aceitado a recepção do citado dispositivo.

---

[27] RE 204.026.

[28] No mesmo sentido: RMS 13.947, RMS 14.473, RMS 14.174, RE 57.567, RMS 15.466, RMS 14.202, RREE 97.482, 99.346, 99.430 e 99.560 e RE 97.482.

Entendemos que a isenção em nosso sistema tributário não produz a revogação de outra norma, mas retira a eficácia da norma sobre algum dos critérios da regra-matriz de incidência tributária (RMIT) previsto em determinada lei, por tempo determinado ou indeterminado. Não se trata de retirar a incidência da norma, sua vigência ou validade, mas de restringir os seus efeitos enquanto durar a norma isentiva. Assim, a revogação da lei isentiva modifica novamente a eficácia de determinados critérios da regra-matriz de incidência, tornando novamente exigíveis os créditos tributários abrangidos pela norma isencional. O seu efeito concreto é de majoração de tributo e deve, portanto, ser interpretado de modo favorável ao contribuinte.

No tema da revogação das isenções, cremos que deva ser conciliado o princípio do interesse público e da isonomia com a proteção das expectativas legítimas e da segurança jurídica. De tal modo que o contribuinte não possa ficar à mercê das políticas fiscais ora incentivadoras, ora fiscalistas.

O STF ao julgar o tema do perdão de dívidas tributárias (Tema 817 RG) entendeu pela possibilidade de os Estados e o DF, mediante consenso alcançado no CONFAZ, perdoar dívidas tributárias surgidas em decorrência do gozo de benefícios fiscais, implementados no âmbito da camada guerra fiscal do ICMS, reconhecidos como inconstitucionais pelo STF[29].

5.5.3 Repristinação e efeito represtinatório

Impede o art. 2º, § 3º, da LINDB o fenômeno da *represtinação* das normas no Brasil, ou seja, que uma lei revogada seja restaurada pela perda de eficácia da norma revogadora. Assim determina o: "§ 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência".

A *repristinação* das leis não se identifica com o *efeito repristinatório*, visto que este se dirige ao controle de constitucionalidade. O *efeito repristinatório* se relaciona com o *princípio implícito da nulidade do ato inconstitucional*, visto que, se uma norma inconstitucional for nula, ela não poderia logicamente ter revogado

[29] RE 851421/DF.

validamente outra norma[30]. Assim, o efeito repristinatório pode ser considerado como o efeito de restauração de vigor de norma aparentemente revogada por norma declarada inconstitucional. Este efeito está previsto no art. 11, § 2º, da Lei n. 9.868/99, que determina que: "Art. 11. [...] § 2º A concessão da medida cautelar torna aplicável a legislação anterior acaso existente, salvo expressa manifestação em sentido contrário". O fenômeno do *efeito repristinatório* tem sido claramente admitido para as decisões de mérito no controle abstrato[31], em razão da aplicação do princípio da nulidade da norma inconstitucional.

O STF, igualmente, adotou a possibilidade da aplicação do efeito repristinatório *inter partes* no controle difuso no seguinte caso da declaração de inconstitucionalidade Lei paulista n. 11.154/91 instituidora da progressividade do ITBI:

> ITBI: progressividade: L. 11.154/91, do Município de São Paulo: inconstitucionalidade. A inconstitucionalidade, reconhecida pelo STF (RE 234.105), do sistema de alíquotas progressivas do ITBI do Município de São Paulo (L. 11.154/91, art. 10, II), atinge esse sistema como um todo, devendo o imposto ser calculado, não pela menor das alíquotas progressivas, mas na forma da legislação anterior, cuja eficácia, em relação às partes, se restabelece com o trânsito em julgado da decisão proferida neste feito[32].

O *efeito repristinatório* pode ser igualmente limitado, visto que a norma anterior pode padecer igualmente do vício da inconstitucionalidade, de tal modo que não será igualmente aplicada. Assim entendeu o STF "a questão do efeito repristinatório indesejado. Necessidade, em tal hipótese, de formulação de pedidos sucessivos de declaração de inconstitucionalidade tanto do diploma abrogatório quanto das normas por ele revogadas, desde que também eivadas do vício da ilegitimidade constitucional. Ausência de impugnação, no caso, do diploma legislativo cuja eficácia restaurar-se-ia em função do efeito repristinatório. Hipótese de incognoscibilidade da ação direta. Precedentes. Ação direta não conhecida"[33]. No

---

[30] Confirmam a aplicação do *princípio implícito da nulidade do ato inconstitucional* Celso Ribeiro Bastos, Ruy Barbosa, Geraldo Ataliba, Gilmar Ferreira Mendes, dentre tantos outros.
[31] ADI 2.154/DF e ADI 2.258/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 14-2-2007.
[32] RE 260.670-7/SP.
[33] ADI 2.215/PE; ADI 2.132/MC e ADI 2.883/DF.

caso de limitação do *efeito repristinatório*, caberá ser aplicada a modulação ou restrição dos efeitos da decisão que declara a inconstitucionalidade de norma jurídica[34].

5.6 Vigência das leis tributárias no espaço

A vigência espacial das normas jurídico-tributárias possui um duplo âmbito de eficácia: no território da República Federativa do Brasil e nos fatos jurídicos produzidos fora do território nacional (extraterritorialidade). Vejamos inicialmente o âmbito interno da vigência territorial das normas tributárias e, em seguida, as normas internacionais sobre a matéria.

5.6.1 Princípio da territorialidade

O *princípio da territorialidade* limita a eficácia das normas jurídicas somente aos fatos geradores ocorridos no interior do território nacional. Assim, era o caso do imposto sobre a renda de pessoas físicas até a Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991; e Pessoas Jurídicas até a Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

O problema da eficácia extraterritorial de normas nacionais é antigo no direito internacional. No famoso *Caso Lotus* julgado pela Corte Internacional de Justiça (ICJ) em 1927, decidiu-se que os Estados possuem competência territorial para a produção de efeitos de suas normas internas. O caso versava sobre um acidente marítimo envolvendo navios da marinha britânica e turca. Entendeu-se que não existem limitações jurídicas ao exercício dessa competência. Somente as limitações decorrentes de uma fonte de direito internacional é que serão aceitas. Não se admite a presunção de limitações. Não havendo proibição expressa se considera que exista competência expressa do Estado nacional para dar eficácia às suas normas em território nacional.

O princípio da territorialidade firmou-se em direito tributário internacional. Diversos países questionaram esse modelo e começaram a implementar um regime

[34] Cf. FERREIRA, Olavo A. Vianna Alves; ROMEU, Luciana Campanelli. A nulidade do ato inconstitucional e o efeito represtinatório. *Revista Forense*, v. 410, 2010, p. 252.

de tributação sobre a renda mundial.

5.6.2 Princípio da ultraterritorialidade

O *princípio da ultraterritorialidade* ou da *extraterritorialidade* implica que os fatos geradores realizados no exterior produzem efeitos regulados pelo direito interno. Tal fato não significa que haverá a produção de efeitos no exterior, como execuções fiscais com constrição de bens em território estrangeiro. Os fatos realizados no exterior é que produzirão efeitos no país. Assim, a renda produzida por nacionais no exterior será tributada no país. O elemento de conexão utilizado será subjetivo, no caso a residência. Trata-se do *princípio da renda mundial* ou da universalidade. O princípio da universalidade da tributação da renda significa que toda a renda produzida no exterior por contribuintes nacionais será tributada no Brasil. Esse princípio foi adotado pelo art. 25 da Lei n. 9.249/95.

5.7 Federalismo fiscal

A forma federativa de Estado no Brasil estabeleceu uma inovadora forma de federalismo fiscal no país em relação a praticamente todos os países do mundo, de tal modo que a competência territorial depende de diversas variáveis relevantes. Esta competência está estabelecida no art. 102 do CTN que determina que:

> *Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.*

O texto do CTN adotou claramente o *princípio da territorialidade* para delimitar a competência dos entes federados, de tal modo que os estados, o Distrito Federal e os municípios somente podem delimitar a incidência das normas jurídicas de sua competência sobre os fatos jurídicos ocorridos nos seus limites territoriais. A *extraterritorialidade das leis estaduais, municipais e federais* somente será admitida

em duas hipóteses: da existência de convênios ou da existência de normas gerais nacionais.

Como se pode notar, existe uma ausência de normas claras sobre a competência territorial dos entes federados, visto que podem existir diversos conflitos territoriais na esfera nacional. Os conflitos que podem ser positivos ou negativos de competências territoriais, que ocorrerão nos casos em que a norma territorial de dois ou mais entes federados determinarem a incidência concomitante de suas normas. Tal situação poderá ocorrer quando a norma de competência não determinar com exatidão qual o fato jurídico capaz de permitir a incidência normativa, gerando a possibilidade fática de cobranças ou não cobranças concomitantes.

No direito tributário brasileiro, compete a lei complementar, conforme o art. 146, I, da CF/88 dispor sobre a solução do conflito de competências, sendo que na sua ausência caberá ao Poder Judiciário dispor sobre a questão. São exemplos relevantes de conflito positivo de competências territoriais em análise pelo Judiciário: a disputa do ISS sobre os serviços de *leasing*, entre o município sede do prestador e município da contratação e disputa do ICMS na importação entre o estado de ingresso a mercadoria e o estado de destino da mercadoria.

A vigência territorial nem sempre se identifica com o território do ente tributante, como se pode notar no caso do ISS sobre o *leasing*, visto que os fatos jurídicos que dão incidência à norma podem ter ocorrido em outro ente federado. Não há, contudo, uma técnica constitucional ou legal escolhida para a resolução do conflito de leis no espaço entre entes tributantes diversos. Diferentemente, o conflito de leis no espaço foi historicamente objeto de estudo pelo direito internacional privado, por meio da determinação dos *critérios de conexão* capazes de indicar a aplicação de normas a certo fato jurídico.

Um ponto importante está na definição de *elemento de conexão*. Esse é um conceito clássico ao DIPr que, por vezes, é utilizado no direito internacional tributário (DIT). O elemento de conexão apresenta como peculiaridade o fato de indicar para determinada classe de conceitos (direito de família, obrigações, entre outros) qual seria a consequência jurídica, ou seja, qual seria a lei aplicável. Assim, encontraremos, por exemplo, no art. 9º da LINDB, que o lugar da celebração do

contrato será o elemento de conexão capaz de determinar a lei aplicável às obrigações em casos jusprivatistas com elemento estrangeiro.

O elemento de conexão seria o fato jurídico ou o conceito jurídico que está em conexão com uma ordem jurídica que indicaria a forma mais habilitada a tratar de determinado caso com elemento estrangeiro. O elemento de conexão parece dessa forma indicar "o centro de interesses" ou "a ordem jurídica onde ele produz a maior quantidade de efeitos", sendo justo, portanto, aplicar esse direito ao caso concreto. O elemento de conexão seria um instrumento de realização do preceito de justiça distributiva, que demanda tratar igualmente os casos iguais e desigualmente os desiguais. Caberia ao direito nacional mais próximo ao caso concreto regular este do que um ordenamento sem muita relação com o mesmo.

Tal raciocínio parece ter encontrado guarida em alguns autores de DIT. Aplica-se assim da mesma forma o conceito de elementos de conexão ao DIT. A uma classe de conceitos previstos na hipótese de incidência do acordo internacional (juros, dividendos, *royalties*, entre outros) ocorreria a distribuição de competências fiscais e tributárias, conforme o elemento de conexão correspondente. Os elementos de conexão, nesse caso, seriam o lugar da fonte da riqueza, do pagamento dos juros, entre outros.

O elemento de conexão parece, desse modo, uma forma apta para solver casos tanto de DIPr quanto de DIT, ou seja, de uma classe de normas de DIP. O que seriam, enfim, os elementos de conexão? No nosso entender, os elementos de conexão são parte da consequência jurídica (prescritor da norma), não se caracterizando como uma terceira parte, além das duas outras já mencionadas. Assim, dada a aplicação de determinada classe de conceitos, previstos na hipótese de incidência do acordo internacional, ocorreria a distribuição de competências fiscais e tributárias, conforme o elemento de conexão correspondente. O consequente da norma jurídica seria integrado por uma relação jurídica, a qual estabelece um dever jurídico.

No caso da LINDB, em seu art. 9º, a regra que estabelece que as obrigações serão reguladas pelo direito nacional do local de sua constituição, atribui como hipótese de incidência que a classe de fatos jurídicos entendidos como "obrigações" será tratada pelo direito nacional do local de sua constituição (consequência jurídica).

No caso do DIT, estabelece a norma que determinada classe de conceitos ou fatos jurídicos (juros, por exemplo) será submetida a competência impositiva do Estado do pagamento dos juros.

Poderíamos ilustrar tal distinção de estruturas normativas por meio do seguinte modelo comparativo entre uma norma dirigida a regular diretamente condutas e estabelecer diretamente sanções às condutas reguladas e uma segunda classe de normas jurídicas (normas sobre normas) que se dirigem indiretamente a regular condutas e que indiretamente estabelecem sanções.

No caso de normas sobre normas e, em especial, de normas conflituais (conflitos de leis ou de competência), a estrutura da norma jurídica encontrará na sua hipótese jurídica um conceito a ser tratado (critério ou elemento conceitual) e na sua consequência um sujeito ativo e passivo (critério pessoal), um dever jurídico correspondente (critéiro sancionador) e um elemento indicador da solução para o conflito, de leis ou de competências (critério de conexão).

Seria errôneo dizer que existe uma limitação de competência legislativa dos estados em questão, tampouco há uma exclusão de competência dos estados envolvidos. As duas competências atuam. As duas ordens nacionais atribuem consequências para o mesmo evento, estabelecendo de modo coordenado, predeterminado e previsível qual será a consequência jurídica que o ordenamento encaminhará para tal hipótese de incidência.

5.8 Do conceito e espécies de critérios de conexão

O uso dos critérios de conexão tem se cingido ao direito tributário internacional e ainda tem recebido a devida atenção da doutrina tributária nacional, como um instrumento instigante e eficaz de solução de conflitos de leis no espaço.

Os critérios de conexão[35] podem ser de duas ordens: subjetivos ou objetivos (material). Os ordenamentos jurídicos, por meio de uma distribuição de competências, poderão determinar o "ponto de contato" mais importante entre fatos jurídicos presuntivos de riqueza, com presença de elemento estrangeiro, relevantes

---

[35] Nesse sentido, ver TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 116-117.

para a determinação dos critérios de conexão.

Os critérios de conexão serão objetivos[36] (materiais) quando a determinação do direito competente ocorrer pela indicação de um elemento de conexão objetivo[37]. O elemento de conexão objetivo é o fato jurídico de natureza econômica em conexão com determinado ordenamento jurídico, como: local da produção, local do pagamento, local da situação do imóvel, entre outros.

Os critérios de conexão serão subjetivos (pessoais) quando a determinação do direito competente ocorrer pela indicação de um elemento de conexão subjetivo. O elemento de conexão subjetivo refere-se ao estatuto jurídico-político de um sujeito de direito, em sua relação com um ordenamento jurídico. Existem duas espécies de elementos de conexão subjetivos: o sistema da residência ou domicílio e o sistema da nacionalidade.

Verifica-se, portanto, que os elementos de conexão são parte do "conjunto de enunciados" que compõe o do sentido "critério de conexão".

Heleno Tôrres procede também a uma distinção entre normas internas e internacionais por meio de uma fundamentação dualista do direito internacional[38]:

> Todo e qualquer estudo que se pretenda empreender a respeito do âmbito internacionalístico do direito tributário deve prestigiar, de algum modo, a diferença dos elementos normativos em análise, caso considere o dualismo entre "normas de Direito interno" e "normas de Direito Internacional", isolando, com isso, o respectivo objeto de estudo. Seguindo esse postulado, temos que há normas exclusivamente de Direito Internacional, dirigidas precipuamente a regular a atuação dos vários Estados no âmbito da comunidade intemacional, com específicas diferenças de tratamento em face das normas de Direito interno destinadas à tributação de rendimentos transnacionais, por conterem nas respectivas hipóteses de incidência, ou consequentes, a descrição de fatos com elementos de estraneidade, identificados por: i) regras de qualificação, que tipificam

[36] No mesmo sentido, entende Heleno Tôrres que os critérios podem ser de duas ordens: "[...] critérios relativos à localização da renda considerada como produzida dentro do território do Estado, por não residentes; critérios relativos à localização da renda considerada como produzida fora do território do Estado por sujeitos residentes" (ibidem, p. 101).

[37] O uso da terminologia "elementos de conexão" e sua consequente divisão em elementos de conexão objetivos e subjetivos é adotada também por Alberto Xavier (*Direito tributário internacional do Brasil*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 239 e ss.).

[38] TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 48.

as categorias redituais e os sujeitos envolvidos: "residentes" e "não residentes"; e ii) regras de localização, que possibilitam o virtual alcance ultraterritorial da regra-matriz de incidência, pela definição do local de produção dos rendimentos ("dentro" ou "fora" do território).

5.9 Resolução de conflitos de leis tributárias no espaço no direito tributário interno

A solução de conflitos de leis no interior do federalismo fiscal utiliza diversas técnicas, sem a existência de modelos seguros, dentre os quais podemos destacar:

– *identidade territorial-legal*: determina que é competente a autoridade legal para a produção de normas jurídicas eficazes sobre o seu território, havendo uma identidade entre a competência constitucional e a instituição de normas vigentes sobre o seu território, de tal modo que o município pode elaborar normas incidentes nos limites de seu território; o estado pode elaborar normas estaduais; e a União, normas que incidam sobre todo o seu território (*princípio da territorialidade*);
– *competência conceitual-territorial*: determinará o âmbito de vigência territorial da norma em razão da determinação do binômio conceito-competência. Assim, é competente a autoridade determinada em lei para impor a norma tributária, em conformidade com a repartição constitucional por meio da indicação do conceito correspondente. Desse modo, a competência para a tributação dos serviços será delimitada pelo território do município instituidor do tributo. Tal situação manterá a indagação sobre o município competente quando o conceito se referir a operações que se desenvolvem em diversos municípios, tais como: elaboração e projeto em um município e execução de obra em outro; ingresso de mercadoria vindo do exterior em determinado Estado e destino efetivo para destinatário em outro Estado, entre outros.

A delimitação da competência da *identidade territorial-legal* e da *competência conceitual-territorial* nem sempre é suficiente para determinar a solução em um caso concreto de conflito de competências.

Uma das técnicas utilizadas no direito internacional tributário é a da determinação da "força atrativa" (*vis atractiva*). Este princípio tem sido utilizado de forma explícita no direito internacional tributário, especialmente nos convênios internacionais para evitar a dupla tributação da renda, especialmente para orientar o tratamento fiscal dos estabelecimentos permanentes. Os EPs são centros de

realização de negócios tributáveis mesmo que não possuam personalidade jurídica. Assim, quando uma empresa residente em um Estado-parte de um acordo internacional realiza negócios em outro Estado-parte, duas questões apresentar-se-ão: primeira, se está caracterizada a existência de um EP e, segunda, se existem lucros que sejam atribuídos ao EP.

No direito internacional tributário, uma empresa não pode ser tributada em outro Estado a não ser que possua nele um estabelecimento permanente e, segundo, determinará o modo de atribuição de rendimentos a esses estabelecimentos por meio do “princípio da força de atração restrita" (*no force of attraction*).

A origem do “princípio da força de atração" (*force of attraction*) remonta ao período posterior à Primeira Guerra Mundial que assistiu a uma atividade crescente dos países europeus em estabelecer convenções para evitar a dupla tributação da renda. Tal postura pode ser entendida pelo fato de que os sistemas produtivos após a guerra estavam profundamente abalados e existia a necessidade de instrumentos que auxiliassem o fluxo de comércio.

Na Resolução n. 11, do Congresso Inaugural da Câmara de Comércio Internacional (CCI), exige-se que a recém-fundada Liga das Nações tomasse medidas em relação aos “males da dupla tributação". Em 1921, a Liga das Nações decide criar um grupo de especialistas (*group of experts*) para redigir um relatório sobre o tema. Em 1922, é formado um grupo de quatro economistas de diferentes países que apresentarão o seu parecer em 1923[39].

Como resultado, foi apresentado um estudo sobre os princípios que deveriam reger as normas internacionais para evitar a dupla tributação da renda. O parecer final do Grupo de Especialistas iniciou uma alteração da opinião internacional sobre os princípios fundantes da tributação internacional. O Grupo de Especialistas adotará o princípio da residência em vez do princípio da fonte. Ele também recomendará que o Estado da fonte deveria: “isentar todos os não residentes da

[39] O Grupo de Especialistas era formado pelos professores e economistas Gijsbert Bruins (Reino dos Países Baixos), Luigi Einaudi (Itália), Edwin Seligman (EUA) e Sir Josiah Stamp (Reino Unido). Cabe referir que apesar de a doutrina alemã, bem como a sua experiência legislativa, convencional e jurisprudencial ser bem mais aprofundada até esta época, deve ter pesado na formação do Grupo de Especialistas o fato de os países derrotados na Primeira Grande Guerra não participarem como membros da Liga das Nações.

taxação imposta às rendas produzidas no interior de suas fronteiras"[40].

Este estudo, por sua vez, fundamentava-se nas análises de Adolph Wagner e Georg von Schanz, dois grandes juristas do século XIX. Wagner foi considerado um dos mais importantes autores de seu tempo, contudo o seu conceito *socioeconômico de tributo* (*sozialökonomischer Steuerbegriff*) foi bastante criticado. Para Wagner, o conceito de tributação universal da renda (*world-wide taxation*) era decorrente do princípio de que os tributos devem cobrir todos os tipos de renda de modo equânime.

Para Schanz, no entanto, somente a aplicação clara de um princípio de distribuição equitativa do ônus fiscal seria ideal, por meio da noção de "vinculação econômica" (*economic allegiance* ou *wirtschaftliche Zugehörigkeit*). Segundo ele, a *vinculação econômica* pode ser de duas ordens: fundada no consumo ou em atividades empresariais (*business activities*). No caso do consumo, a residência deve ser considerada o critério mais adequado e, no caso de atividades empresariais, este deve ser no Estado da fonte.

As conclusões do grupo de *experts* da Liga das Nações adotaram sentido completamente diverso daquele proposto por *Schanz*, ao entender que a tributação no Estado da residência deveria prevalecer. A proposta dos *experts* da Liga das Nações pode ser ilustrada conforme o quadro abaixo:

Fases de formação da riqueza	Critério para a localização e imposição da renda
Lugar da produção	Critério de origem ou da fonte
Lugar da posse	Situs da renda
Lugar da disposição	Norma de titularidade
Lugar do consumo	Critério para atribuição da residência

[40] Entenderam esses professores que o Estado da fonte deveria: "... exempt all non-residents from a taxation imposed on income drawn from sources within its borders", ver BRUINS, Einaudi; SELIGMAN; STAMP, Sir Josiah. League of Nations. *Report on Double Taxation*, 1923, p. 42. A mudança de princípio fundante dos acordos para evitar a dupla tributação da renda das empresas (do princípio da fonte para o da residência) foi realizada por meio de uma reinterpretação do conceito de *vinculação econômica* da renda.

De modo geral, as conclusões do grupo de especialistas apresentaram o princípio da *neutralidade fiscal* como fundamental em direito internacional tributário, como a propriedade de um sistema de leis tributárias interferir de modo mínimo nas decisões empresariais de investimento.

A princípio da neutralidade fiscal pode ser dividido em duas espécies: *neutralidade na exportação* (*export neutrality*) e na *importação* (*import neutrality*). A *neutralidade na exportação* (*export neutrality*) significa que o investidor pagará o mesmo montante de tributos independentemente de seu investimento ter sido realizado no exterior ou em seu país. A *neutralidade na importação* (*import neutrality*) é entendida como a situação na qual os investimentos competem em iguais condições em todos os mercados onde sejam realizados. Persiste na doutrina, contudo, a dúvida sobre a prevalência de um princípio sobre o outro, bem como da consistência de tal formulação[41].

A "força de atração" corresponde ao poder unificador das rendas imputáveis à atuação orgânica de uma dada empresa não residente. Este princípio possui as denominadas modalidades "restrita" e "plena" do princípio da "força de atração".

O princípio da "força de atração plena" (*attractive force*) tem sido defendido, principalmente por duas razões, quais sejam de ordem fiscal e na busca de eliminação da evasão fiscal. Alega-se que uma empresa pode organizar as suas atividades de modo a constituir um estabelecimento permanente em um país no qual não produz ou não intenta produzir lucros, mas existe tão somente com o propósito de supervisionar seus negócios, por meio de agentes independentes. Alega-se que, se a empresa organizar a totalidade de suas atividades por meio de um estabelecimento permanente, tornar-se-á difícil na prática determinar os rendimentos relativos a estas atividades.

---

[41] Nesse sentido, conforme o Professor Vogel: "...international neutrality requires that a taxpayer who conducts an enterprise In: another country – or market – and thus utilizes the other country's facilities (public goods) can be sure of being taxed no more than anyone else who, under the same circumstances, uses these facilities to the same extent" (VOGEL, Klaus. World-wide vs. Source Taxation of Income – A review and reevaluation of Arguments. *Der offene Finanz- und Steuerstaat*. Ausgewählte Schriften, 1964 bis 1990. Herausgegeben von Paul Kirchhof. Heildelberg: Müller, 1990, p. 107).

O principal argumento utilizado em favor do princípio da força de atração plena encontra-se na simplificação do tratamento em favor da administração fiscal, visto que está mais de acordo com o modo em que os negócios são realizados contemporaneamente. A moderna organização dos negócios é extremamente complexa, por meio de uma atividade multifacetária de atividades, países e processos. Questionam os defensores desse princípio: se uma empresa realizar atividades em diversos países, por meio de diferentes estabelecimentos permanentes, deverá, então, a administração fiscal utilizar todos os meios necessários, em face de todas dificuldades organizativas, de modo a agregar todos os componentes passivos e ativos na configuração dos rendimentos de um estabelecimento permanente?

Não se considera essa preocupação com fenômeno da evasão como algo despiciendo; contudo, caberá aos estados buscar outros métodos necessários ao combate à evasão fiscal. No entanto, o uso desse princípio tem sido entendido como uma desnecessária intromissão na organização privada dos negócios, originando dificuldades à organização ótima dos negócios e à circulação de investimentos.

O princípio da "força de atração restrita" tem sido apresentado por possuir a vantagem de responder a exigência de neutralidade fiscal, por meio da discriminação de rendimentos imputáveis. Essa característica tem sido fundamental para que a maioria dos tratados internacionais e o próprio modelo OCDE tenha adotado esse princípio na definição do tratamento dos rendimentos produzidos pelos estabelecimentos permanentes.

A OCDE tem entendido que esse conceito é preferível ao princípio da "força de atração plena", mesmo frente às possibilidades de abusos que possam surgir. Estabelece o Modelo OCDE, em seu art. 7º, § 1º, segunda parte, que os rendimentos de não residentes serão tributados no Estado da fonte, mas tão somente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

Este conceito foi introduzido no direito interno, em relação ao ISS em seu art. 3º, § 4º, da Lei Complementar n. 116 que se reputa realizado o serviço no local onde o prestador possua a sua sede ou por meio de estabelecimento. Assim determina o art. 4º da LC n. 116/2003:

> *Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.*

5.10 Dos critérios de conexão nas normas de DIT

Existe uma distinção entre as normas de direito tributário internacional e as normas de direito tributário nacional com presença de elemento estrangeiro[42]. No primeiro caso, teremos normas jurídicas que versarão sobre alguma das fontes em direito internacional tributário (convenções, tratados internacionais, costume etc.). No segundo caso, teremos a aplicação do direito tributário nacional a um caso com a presença de elemento estrangeiro, tal como o rendimento estrangeiro, sócio estrangeiro, entre outros.

A título de ilustração, vejamos a diferença da aplicação do "princípio da fonte". O princípio da fonte (*source income taxation, Quellenstaatprinzip, ...*) tem duas ordens de significação, conforme seja utilizado no âmbito de um ordenamento jurídico individualmente considerado (direito tributário internacional) ou conforme se refira a um acordo internacional (direito internacional tributário).

Os critérios de conexão (*connecting factors*) não significam para o direito internacional tributário uma forma de resolução de "conflitos de leis" impositivas. Não ocorre tal situação em DIT. Tampouco são apropriados os métodos de DIPr para a solução dos problemas em DIT. O DIT trata, contudo, da repartição de competências impositivas entre dois ordenamentos jurídicos, mediante acordo internacional. Não há a possibilidade de tal repartição por outro meio senão por tratado internacional, inexiste em direito internacional princípios gerais de Direito ou costume capaz de fundamentar tal possibilidade.

Os Estados podem sim, contudo, delimitar de modo coordenado a competência tributária para fatos jurídico-tributários que tenham contato com mais de uma ordem jurídica. A natureza de normas sobre normas (normas de estrutura)

---

[42] Ver, também, sobre o assunto TÔRRES, Heleno Taveira. Ob. cit., p. 48.

compartilhado por ambos os setores tem gerado uma dificuldade na distinção de métodos de análise entre DIPr e DIT. Não há no concurso de pretensões impositivas e na repartição de competências tributárias internacionais uma espécie de solução mediante a aplicação do método do "conflito de normas". Não há para o direito tributário internacional ou para o direito internacional tributário aplicação da solução norma de conflito no modelo do DIPr, existindo métodos próprios para esta solução.

Essa estrutura difere em certa medida da *estrutura semântica*[43] das normas jurídicas nacionais[44].

As normas jurídico-tributárias nacionais apresentam como regra geral uma divisão binária entre uma hipótese e uma consequência. A hipótese jurídica trata da classe de enunciados jurídicos (fatos jurídicos) que preenchem os fatos previstos na norma. A ocorrência de determinado fato jurídico implica a ocorrência automática de determinada consequência jurídica.

Diz-se de certo modo que as normas jurídicas nessa estrutura apresentam uma hipótese jurídica que se refere a uma classe de fatos jurídicos (determinado comportamento) e que apresentam uma consequência jurídica direta. Como exemplo, a norma "matar alguém" apresentaria como consequência jurídica determinada sanção jurídica.

Esquematicamente, poderíamos apresentar tal conclusão da seguinte forma:

Hipótese de incidência		Consequência jurídica
Determinado comportamento		Atribuição direta da sanção

No entanto, existe uma classe de normas jurídicas que não apresenta uma forma igual a exposta acima. Poderíamos definir tais normas como aquelas que tratam de regras de solução de conflitos ou de distribuição de competência.

As primeiras seriam aquelas tratadas pelo direito internacional privado[45]

[43] Não se trata de uma diversidade sintática, pois as normas pelo princípio da *homogeneidade sintática* possuem a mesma estrutura normativa, variando, contudo, conforme a sua composição semântica.
[44] A diferença entre essas espécies de normas jurídicas decorre de sua heterogeneidade semântica, consagrada em suas diferentes estruturas semânticas.
[45] Nesse sentido, denomina Beat Walter Rechsteiner estas normas de "indicativas" ou "indiretas"; segundo o autor: "as normas indicativas ou indiretas, como já mencionado, limitam-se a indicar o

ou pelo direito intertemporal; a segunda classe seria aquela dada pelo direito internacional público[46] e, no interior deste, pelo direito internacional tributário.

Essa segunda classe de normas também apresenta uma estrutura divisível em hipótese jurídica e consequência jurídica. Contudo, nesse caso, diz-se que a hipótese jurídica não se dirige diretamente a uma classe de fatos jurídicos ou comportamentos enunciados nas normas, mas, ao contrário, a uma classe de conceitos jurídicos. A hipótese jurídica dirigir-se-ia, nesse sentido, a uma classe de fatos jurídicos de segunda ordem.

As normas de direito internacional público (DIP) e de direito internacional privado (DIPr) tratarão dessa segunda classe de normas. Em vez de sua hipótese de incidência versar sobre comportamentos, tratará de conceitos ou de critérios capazes de definir determinado comportamento em função de seu genêro próximo e de sua diferença específica.

Hipótese de incidência		Consequência jurídica
Conceitos		Atribuição de lei aplicável ou jurisdição competente

Desse modo, não encontraremos na hipótese de incidência das normas da LINDB comportamentos diretamente enunciados, mas, ao contrário, critérios delimitadores da classe de comportamentos a que se refere a norma jurídica. Assim, o art. 7º da LINDB tratará do conceito de "direito de família" como referência

direito aplicável a uma relação jurídica propriamente dita. Caracterizam-se como as principais normas do direito internacional privado" (RECHSTEINER, Beat. Direito internacional privado. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 79. As normas de DIPr são consideradas bilaterais, ao contrário das normas de direito interno, unilaterais por natureza. No mesmo sentido, entende Jacob Dolinger que: "quanto a sua natureza, a norma de Direito Internacional Privado é geralmente conflitual, indireta, não solucionadora da questão jurídica em si mas indicadora do direito interno a ser aplicável, daí ser classificada como sobredireito" (DOLINGER, Jacob. *Direito internacional privado – Parte Geral*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1986, p. 48).

[46] Sobre a norma de direito internacional público, vejam-se: JACQUÉ, Jean-Paul. *Act et norme en Droit International Public*. Recueil des Cours, t. 227, v. II, 1991. KELSEN, Hans. *Les rapports de système entre le droit interne et le Droit International Public*. RCADI, t. 14, p. 227-331, 1926. Idem. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1991. Idem. *Théorie du Droit International Public*. Recueil des Cours, v. 84, 1953, p.1-203. Idem. *Théorie générale du droit international public*- Problèmes choisis. RCADI, v. 42, 1932, p. 117-351. VERDROSS, Alfred von. Le *fondement du droit international*. Recueil des Cours, t. I, v. 16, 1927.

abreviada à classe de comportamentos tutelados pelas normas de direito de família. Dessa forma, diz-se que a hipótese de incidência do DIPr trata de normas sobre normas ou de normas de segunda ordem.

O mesmo ocorre algumas vezes com o DIP, que trata da regulação das condutas dos sujeitos de direito internacional no plano das relações internacionais. As regras previstas em tratados e convenções internacionais estabelecem, por vezes, regras relativas a determinadas regras de distribuição de competência, como será o caso do direito internacional tributário. Ao establecer regras para evitar a dupla tributação da renda de sujeitos de direito interno por meio de um tratado bilateral, os países criam regras de distribuição de competências impositivas.

A diferença, contudo, entre o DIPr e o DIP está nos fundamentos, nos sujeitos e na estrutura da norma jurídica em relação à consequência jurídica adotada.

Quanto aos fundamentos, o DIPr visa resolver os casos nos quais exista uma situação jurídica com presença de um elemento estrangeiro (contrato celebrado no exterior, casamento celebrado no exterior, entre outros). No caso do DIP, trata--se de regular a competência de sujeitos de direito internacional no plano internacional. No primeiro caso, o contato entre duas ordens jurídicas se dá no plano de subordinação; sujeitos de direito interno estão subordinados a determinada ordem jurídica independente que manteve contato com outra ordem jurídica produzindo efeitos jurídicos nessas duas ordens. No segundo caso, teremos uma situação de coordenação, são sujeitos de direito internacional que não estão submetidos a ordens jurídicas superiores, em face dos postulados da igualdade e da competência exclusiva (soberania) das ordens nacionais.

Quanto aos sujeitos no DIPr, teremos que os sujeitos são de direito interno (público e privado). No DIP, os sujeitos são de direito internacional.

Quanto à estrutura da norma, veremos que o DIPr tem em sua consequência jurídica não a indicação de um comportamento direto a ser sancionado pelo sistema jurídico, mas um comportamento a ser indiretamente sancionado pelo Direito. No caso do DIPr, a consequência jurídica é a indicação de uma lei aplicável pelo Direito nacional (juiz nacional) a um caso com presença de elemento estrangeiro.

Assim, num caso de contrato celebrado no Uruguai, apreciado por juiz nacional, este perguntará onde foi realizado o contrato (elemento de conexão) e

indicará como consequência que a lei aplicável ao presente caso será a lei uruguaia.

No caso do DIP, a consequência jurídica está vinculada à determinação de uma distribuição de competências. Assim, no caso de rendas produzidas por uma dada empresa (hipótese de incidência), a consequência jurídica será que a tributação dessas rendas será feita por um dos Estados partes da Convenção. Nesse caso, tal como no DIPr, não será indicado diretamente o comportamento a ser adotado, cabendo à lei tributária nacional decidir sobre a tutela do fato jurídico-tributário.

6.

Integração em matéria tributária: analogia e equidade

6.1 Vedação de analogia gravosa ou desfavorável ao contribuinte

Determina o art. 108, § 1º, do CTN que "o emprego da analogia não poderá resulta na exigência de tributo não previsto em lei". O texto funda claramente a vedação da *analogia gravosa* no princípio legalidade, mas igualmente poderíamos citar o princípio do *in dubio contra sacrificium* como limite material ao surgimento de imposições decorrentes de raciocínio analógico. Desse modo, podemos admitir que em direito tributário nacional somente se permite o recurso à analogia *in favorem.*

Vejamos detalhadamente o conceito de analogia e a sua relação com outros conceitos.

A analogia pode ser entendida como o meio de integração jurídica em que, em razão da presença de indeterminação normativa, determinado caso é disciplinado com fundamento em tratamento semelhante utilizado para caso similar.

Inicialmente, cabe observar que a etimologia da palavra analogia decorre do grego e significa proporção, sendo "ana" implicando "de acordo" e "logia" como "estudo", melhor dizendo, trata-se de uma relação entre coisas que possuem um traço comum. Os latinos, especialmente Cícero e Boécio, traduziram como proporção, mas a versão grega de semelhança prevaleceu no pensamento jusfilosófico.

É em Aristóteles que o termo terá as suas primeiras conceituações ou como um caso da metafísica (*analogia entis*) ou como um procedimento de *raciocínio por semelhança*. Como um caso da metafísica significa um nível intermediário entre o Um e a Multiplicidade, ou seja, entre o Criador e Criatura, no pensamento medieval tomista. O problema filosófico aqui era como encontrar um elemento de diálogo entre os múltiplos gêneros e a unidade do Ser. De outro lado, o problema em termos de raciocínio será outro e partirá da noção de relação. A analogia será considerada "a regra baseada nas coisas que guardam relação semelhante, diferente da regra que se baseia nos atributos que pertencem de igual maneira"[1]. A analogia não implica uma relação de pertinência, mas de comparação entre atributos.

Para Aristóteles, a analogia é uma relação de quatro membros ("analogia é uma igualdade de relações que supõe, pelo menos, quatro termos"), em sentido

---

[1] ARISTÓTELES. Tópicos. Livro IV, 8. São Paulo: Nova Cultural, 1987, p. 150 (Coleção Os Pensadores).

geométrico, podemos representar da seguinte forma a/b = c/d, assim A está para B, do mesmo modo que C está para D. Não se trata de termos idênticos, mas que possuem uma relação de semelhança. Transferindo esse entendimento para as regras de raciocínio, poderíamos dizer que se trata de um juízo por semelhança e não por inclusão de classes por identidade. Assim, a analogia entre a forma de um pé de mesa e a pata de um animal trata de seres diferentes, mas com funções ou formas símiles.

O *raciocínio por analogia* possui grande importância na filosofia e nas ciências, pois permitiu a construção de conhecimento partindo de um objeto conhecido para compreender um objeto em estudo ainda não conhecido[2]. Conquistava-se um instrumental para além da experiência capaz de formular modelos provisórios, probabilísticos ou testáveis.

A analogia jurídica foi entendida originalmente como um caso distinto da interpretação extensiva. No caso da interpretação extensiva, existe um texto normativo, contudo, a aplicação normativa ocorre em uma situação de incerteza jurídica. O texto normativo não impõe uma aplicação inequívoca, torna-se necessário realizar um procedimento de correção para que o sentido do texto normativo (*voluntas legis*) seja compreendido conforme o seu *sentido jurídico* (*animus*) e não meramente pelo sentido literal (*verba*). A interpretação extensiva seria uma forma de ajuste entre o sentido normativo e uma aplicação conforme um sentido jurídico coerente com este. Como exemplo de interpretação extensiva, podemos citar o caso do julgamento pelo STJ da lista de serviços bancários, em que se decidiu que, apesar de a Lei Complementar n. 56/87 ser taxativa na enumeração dos serviços, admitia uma interpretação extensiva dos seus itens, abarcando todas as espécies do gênero tributado. Assim, deveria prevalecer não a denominação prevista na lei ou utilizada pelo banco, mas a natureza jurídica do serviço prestado por este[3].

A interpretação extensiva prevê três elementos: i) presença de *dispositivo normativo*; ii) *indeterminação aplicativa* quanto ao conteúdo ou alcance dos casos abrangidos pelo texto normativo; e iii) *necessidade de correção*, ou seja, ajuste entre

---

[2] RESENDE FILHO, E. P. Pierre Aubenque e a ideia da analogia do ser aristotélica. *O que nos faz pensar*, v. 15, 2002, p. 170.

[3] REsp 1.111.234.

o sentido normativo do texto e o sentido jurídico pretendido pela norma.

A *analogia* originalmente foi pensada como um caso diverso da interpretação extensiva. Para a doutrina clássica, a *analogia* ocorre em um contexto de indeterminação normativa que exige a aplicação de um raciocínio por semelhança para casos similares (*argumentum a simili*). A analogia era conhecida dos romanos que propugnavam: *ubi eadem ratio ibi idem jus*, ou seja, "onde houver o mesmo fundamento haverá o mesmo direito" ou *ubi eadem legis ratio ibi eadem dispositio* "onde impera a mesma razão deve prevalecer a mesma decisão".

A analogia possui os seguintes elementos: i) *indeterminação normativa* com ausência ou indefinição do texto normativo aplicável; ii) *aplicação por meio de raciocínio por semelhança* pela utilização de casos semelhantes para resolver casos similares; e iii) *permissão normativa para a correção por analogia*, ou seja, não pode existir vedação legal ao uso da analogia.

Mais recentemente, a doutrina jusfilosófica passou a questionar a distinção entre a analogia e a interpretação extensiva. Emilio Betti será um dos primeiros e mais importantes doutrinadores a questionarem tal situação alegando que os dois procedimentos interpretativos se equivalem, na medida em que a interpretação extensiva ultrapassa o mero propósito de clarificação normativa, possuindo uma força criativa. A interpretação extensiva possuiria mais do que uma mera força cognoscente ou simples conhecimento dos casos de aplicação da norma, mas também uma força prescritiva, ou seja, produtora de normas jurídicas[4].

Não há como negar que tanto a interpretação extensiva quanto a analogia possuem força criativa, contudo, o ponto de partida de cada uma delas é diverso. Não há como reduzir a analogia à *interpretatio*. No primeiro caso, existe um texto normativo, mas a indeterminação está na abrangência ou sentido dos casos previstos na norma, enquanto na analogia há inexistência ou indeterminação texto normativo aplicável, sendo necessária a solução por recurso a um procedimento por semelhança.

---

[4] JUSTO, Antônio dos Santos. A *fictio juris* no direito romano (*actio ficticia*). *Separata do volume XXXII do Suplemento ao Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*. Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídicas-Históricas da Faculdade de Direito de Coimbra, 1988, p. 253.

A analogia tem sido distinguida em *analogia legis* e *analogia juris*[5]. Na primeira espécie, em face da inexistência de uma norma diretamente aplicável ao caso a solucionar, procura-se uma norma que possua um sentido (*ratio*) de regência a casos semelhantes. Assim, pesquisa-se uma norma cuja hipótese tipifica caso similar. Não ocorre, contudo, a subsunção de um caso análogo a hipótese de uma norma que rege casos semelhantes, mas a adoção de uma solução com base na *ratio* daquela norma. Assim, se uma norma de processo administrativo federal prevê o prazo de 30 dias para a prática de determinados atos, então, em face da inexistência de lei estadual expressa sobre a matéria e presente um caso semelhante, poder--se-ia utilizar a lei federal como modelo para solução estadual. Nesse, caso não houve subsunção do fato jurídico estadual a uma hipótese normativa federal, mas o uso por analogia daquela norma para fins de resolução do problema.

Na *analogia juris*, diversamente se extrai de um conjunto de normas (leis e outros atos) o sentido capaz de resolver o caso *sub judice*. Geralmente, esta operação tem sido entendida como a realização de algumas etapas: i) identificação das normas aplicáveis a casos semelhantes; ii) determinação por indução dos princípios gerais; e iii) aplicação do princípio geral para a solução do caso. Nesse caso, verifica--se a construção por analogia de uma norma principiológica que se existisse resolveria o caso. Esse raciocínio teria tal formulação: se existisse uma norma jurídica que subsumisse o caso em questão, esta teria tal hipótese normativa à semelhança dos casos similarmente tratados por essas normas expressas com *ratio* semelhantes.

A doutrina opta por denominar a operação de uma *aplicação por recurso à interpretação principiológica*. Novamente não cremos que se deva entender a analogia como um caso da *interpretatio*. A distinção entre os dois casos ainda parece ser útil. O procedimento lógico-argumentativo é diverso em cada caso, mesmo que o resultado originado seja semelhante à produção de uma norma para solucionar um caso perante uma situação de indeterminação, seja esta textual ou normativa.

A analogia poderia em princípio ser utilizada gravosa ao contribuinte ou em favor do contribuinte. No nosso sistema jurídico, não há permissão legal para a

---

[5] Há controvérsias nesta distinção. De um lado, Miguel Reale e Paulo Nader entendem não existir a *analogia juris*, sendo esta mera aplicação dos princípios, de outro, temos Rubens Limongi França que entende ser distinta a aplicação direta dos princípios e a sua aplicação indireta por meio de analogia.

criação de tributos por meio da analogia. Nesse ponto, segue o direito tributário o modelo adotado em direito penal brasileiro, onde inexiste a possibilidade de aplicação de norma penal incriminadora por meio de analogia *in malam partem,* mas tão somente *in bonam partem.* Em direito penal, este entendimento decorre diretamente do art. 3º do Código Penal (CP) que determina: "Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal".

Igualmente, em direito tributário, não há a possibilidade de surgimento de tributos por analogia, mas cremos que mais do que isso deva existir em nosso sistema o uso restrito da analogia em favor do contribuinte (*analogia in favorem*). Assim, salvo em casos de quebra direta da isonomia, da neutralidade concorrencial e da capacidade contributiva, a analogia deve ser evitada para agravar a situação do contribuinte em matéria tributária, seja quanto às obrigações principais ou quanto aos deveres formais ou de colaboração com o fisco. A analogia *in malam partem* não pode ser fundamento para exigência de deveres formais não previstos em lei ou de cooperação adicional com o fisco para além do sentido legal.

Um exemplo interessante de aplicação de analogia em matéria tributária encontra-se na decisão que afastou a exigência do IOF em operações de contracorrente realizadas entre empresas do mesmo grupo econômico, com o argumento de que essas operações não podem ser equiparadas imediatamente a operações de mútuo. Desse modo, essa decisão afastou o Ato Declaratório n. 07/99, que equiparou os contratos de mútuo e os de contracorrente, com base no entendimento de que o texto do art. 13 da Lei n. 9.779 não dispunha expressamente sobre as operações de conta corrente[6].

A *analogia* igualmente se diferencia do argumento a *contrario sensu*. Enquanto o primeiro é um argumento por semelhança, o outro é por exclusão ou negação. O *argumento a contrario sensu* é um tipo de interpretação inversa. Assim, por exemplo, no princípio da legalidade decorre que aquilo que não é proibido é permitido. Cabe notar que a utilização do argumento *a contrario sensu* não possui expressa previsão legal, sendo um caso geral de interpretação inversa, mas que deve ser utilizado com bastante cuidado.

---

[6] Acórdão 3101001.094, 1ª Câmara, 1ª Turma, Carf.

A estrutura lógica deste argumento exige a presença de duas proposições de mesmo gênero, que o valor lógico do contrário de uma proposição seja o seu inverso. Assim, o contrário de verdadeiro deve ser falso e vice-versa. Se eu digo A é verdadeiro, então A não será falso. Cabe recordar que nem toda hipótese impõe diretamente um resultado direto, visto que a inversa de uma proposição falsa pode ser igualmente falsa e não verdadeira. Não basta serem as proposições referentes ao mesmo gênero, devem também ser da mesma espécie. Se digo "todos os tributos são impostos" esta afirmação é falsa, bem com o seu contrário "nenhum tributo é imposto", visto que existe a categoria alguns.

Conforme a lógica silogística, são proposições contrárias quando se diz que "Todo S é P" e "Nenhum S é P" ou "Alguns S são P" e "Alguns S não são P". Assim, deve-se atentar se o argumento se refere a uma proposição *universal* (*Todo ou Nenhum S é P*); *particular* (*Alguns S são/não são P*); ou *singular* (*Este S é/não é P*). Alerta Aristóteles que duas proposições que não podem ser verdadeiras ao mesmo tempo, por exemplo, "todos os homens são mortais" e "nenhum homem é mortal".

O uso do raciocínio *a contrario* exige regras especiais de lógica para que não redunde em um argumento falso. Legitima-se argumentação *a contrario sensu* sempre que implique um raciocínio a favor do contribuinte, de tal modo que o princípio da legalidade afasta tanto a argumentação *a simile* quanto *a contrario* desfavoráveis ao contribuinte.

6.2 Equidade

O conceito de equidade está longe de ser unívoco, sendo fortemente influenciado por múltiplos sentidos. Aparece no art. 108 do CTN de modo expresso e é exigido quando os demais métodos de interpretação e integração forem insuficientes. Assim determina:

> *Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:*
>
> *[...]*
>
> *IV – a equidade.*
>
> *[...]*

> 2 §º *O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.*

Não há, contudo, um conceito legal para equidade, sendo que doutrina diverge bastante sobre o seu sentido. Igualmente no Direito nacional não existe uma regra clara. A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, dispõe em seu art. 5º que:

> *Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.*

Este artigo tem sido citado pela doutrina civilista como a base para a equidade em nosso sistema. Esta tem sido entendida como ideia de "justiça do caso concreto", tratamento isonômico (igualdade), moderação, conduta virtuosa, critério ético de decisão, justiça na decisão, julgamento benevolente, justiça natural, sentido de justiça, decisão preponderante pela *ius* contra a *lex*, entre tantos outros[7].

Cabe realizar duas distinções, de um lado, o julgamento por equidade difere do uso de juízos de equidade. O julgamento por equidade é um modo de julgar, enquanto o juízo de equidade é sinônimo de juízo orientado ao justo. No primeiro caso, a equidade é um critério direto de deliberação para a integração normativa, no outro, reflete um juízo que deve permear todas as decisões ou interpretações normativas: a ideia de justiça, de bem comum, de solução ética e virtuosa. Nesse caso, o julgamento ocorre com base em dispositivos, normas ou critérios interpretativos, mas sempre possuindo por horizonte a noção de justo (*ius*).

A equidade pressupõe igualmente a situação de confronto entre o justo (*ius*) e o legal (*lex*). Para longe da noção de equidade como prevalência da ordem natural sobre a ordem positiva, podemos pensá-lo como um critério de correção normativa. A equidade seria uma espécie de redução ou extensão axiológica, ou seja, frente a uma grave incongruência entre os valores que uma norma pretende proteger e sua aplicação a um caso concreto, a equidade funcionaria como um corretivo impedindo uma aplicação que em si gerasse uma solução inadmissível com o conjunto de

[7] ARAÚJO, Fernando. Os sentidos de *Aequitas* em Marco Túlio Cícero. Ano 2 (2013), n. 12, 13365-13492, <http://www.idb-fdul.com/>. Acesso em: 19 de novembro de 2013, às 03:00h, p. 13.419.

valores protegidos pelo ordenamento jurídico, tais como tratamentos discriminatórios injustificados, ofensa à dignidade da pessoa humana por normas que pretensamente deveriam protegê-la, soluções contrárias à boa-fé ou ao bem comum.

A equidade possuiria os seguintes elementos: i) dispositivo normativo a ser aplicado; ii) situação de fato a ser regulada; iii) cotejo entre o estado de coisas a ser protegido pela norma e o resultado concreto a ser atingido pela aplicação da norma; iv) apreciação ou juízo de desconformidade entre os valores a serem protegidos pela norma e o efeito concreto da aplicação da norma; v) utilização de meio de correção por afastamento da norma e aplicação de uma solução conforme o pretendido no espírito da norma ou do ordenamento.

Cabe observar que não precisa existir uma norma ao caso concreto, sendo suficiente a possibilidade de existência de um caso concreto que exija a aplicação normativa. A situação a ser regulada é um caso concreto que exigirá uma solução, que poderá estar prevista na norma ou mesmo decorrer de sua situação única e não prevista em alguma norma específica (*justiça do caso concreto*).

Tal situação ocorre especialmente em situações de mudanças sociais, em que não existe ainda norma clara para regular a situação, por exemplo, tratamento da clonagem ou computação nas nuvens. Um exemplo de julgamento por equidade está na aplicação da taxa Selic às execuções fiscais, visto que os pedidos de compensações e ressarcimentos são corrigidos por estes índices. A utilização da equidade deve ser realizada em último caso, como defesa em *ultima ratio* contra uma aplicação injusta. A equidade se trata da última linha de defesa dos direitos fundamentais e da dignidade da pessoa humana e assim não é a primeira linha de defesa ou um salvo conduto para o afastamento de leis e regras jurídicas com base em argumentos genéricos de igualdade. As regras buscam sempre cumprir com o desiderato de realizar a justiça, a igualdade e o respeito aos fundamentos da Constituição, salvo contrário submetem-se ao juízo de inconstitucionalidade e são extirpadas do sistema, se permanecem é porque respondem aos requisitos mínimos de pertinência. Afastar uma regra com base em argumentos genéricos de equidade é tão grave como afastar um princípio.

Somente quando o caso é tão excepcional que o arcabouço normativo falha, inexistem princípios jurídicos, argumentos a símile ou presença de critérios interpretativos frágeis é que a equidade pode ser levantada como último bastião contra a injustiça, discriminação ou julgamento malevolente.

A noção geral de equidade é justamente a de atuar como uma forma de atenuação na aplicação estrita de uma norma, de tal modo que a sua aplicação geraria um efeito injusto ou mesmo contrário à própria finalidade da norma. Sua utilização visa evitar aplicações esquemáticas da norma jurídica, bem como permitir a sua aplicação adequada às peculiaridades do caso concreto. Aqui a ideia de equidade é comparada ao mito da "régua de Lesbos", que seria flexível e se adaptaria ao caso concreto. Esta era feita de metal e podia se adaptar a forma da pedra, permitindo a medição de blocos de granito.

Em sentido diverso, entende Ricardo Lobo Torres que a equidade em Direito nacional possui natureza de conceito indeterminado, ou seja, como sede material para a interpretação e valoração e não como instrumento de correção normativa. Cremos, contudo, que o sentido esboçado pelo texto é justamente como norma integradora com sentido de correção normativa e assim está expresso no texto legal como última *ratio* ou como última linha de defesa dos direitos fundamentais do contribuinte. Seu limite é *a vedação à dispensa do pagamento de tributo devido*, contudo, nada impediria a dispensa de exigência de obrigação acessória indevida no caso concreto.

Somente a lei pode proceder a dispensa do pagamento de um tributo sendo que, nesse caso, existe norma geral sobre o assunto:

> *Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:*
> *I – à situação econômica do sujeito passivo*;
> *II – ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato*;
> *III – à diminuta importância do crédito tributário*;
> *IV – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;*
> *V – a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante".*

Nesse caso, a discricionariedade para agir não decorre da vontade da administração fiscal, mas dos propósitos previstos na própria norma legal, que já explicita os fins e os meios a serem alcançados, deixando ao administrador o juízo de adequação entre a finalidade da norma e a situação concreta. Com isso, vislumbra-se a situação que a cobrança de tributo é instrumento de injustiça e desigualdade material. A equidade surge como correção legal de determinada situação de injustiça, em que exigir a cobrança do tributo implicaria ofender ao sentido de bem comum e não realizaria a igualdade. Cabe lembrar que a própria lei de dispensa fiscal deve obedecer aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, proporcionalidade e responsabilidade fiscal.

Sua importância dogmática tem sentido cada vez mais reduzido em função da utilização mais adequada e tecnicamente mais apropriada do uso do juízo de proporcionalidade sobre a correta relação entre os meios a serem aplicados e os fins jurídicos pretendidos. Sua permanência manifesta-se no direito penal tributário sob a forma *in dubio pro reo* e no direito tributário como um todo como *in dubio contra sacrifium*.

7.

Interpretação da legislação tributária

7.1 Introdução

A teoria da interpretação é diferente para cada modo de pensar o jurídico, produzindo diferenças claras nos seus resultados concretos e nas soluções práticas para os dilemas jurídicos. Diversos são os problemas abordados pela teoria do Direito quanto à interpretação jurídica.

7.2 Pensamento conceitualista: teoria do tributo e do fato gerador

O modelo conceitual distinguirá *hermenêutica* e *interpretação*, enquanto graus de aplicação da atividade interpretativa. A *hermenêutica* trata de modo genérico sobre os modelos de apreensão de sentido, a *interpretação propriamente dita* se dirige à aplicação a determinado dispositivo legal. Assim, no entender de Carlos Maximiliano: "a hermenêutica é a teoria científica da arte de interpretar"[1].

A hermenêutica tem por objeto a determinação do sentido e o alcance das expressões jurídicas, visto que o Direito é composto de termos gerais, normas dispersas, princípios e institutos diversos e é tarefa do intérprete aplicar ao caso concreto a norma jurídica. No pensamento conceitual, a tarefa do intérprete é aquela que "extrai da norma tudo o que na mesma se contém"[2]. Assim entendia sabiamente a jurisprudência romana que *neque leges, neque senatusconsulta ita scribi possunt, ut omnes casus qui quandoque inciderit comprehendantur*, ou seja, "nem as leis, nem o senatus-consultos podem ser escritos de tal maneira que em seu contexto fiquem compreendidos todos os casos em qualquer tempo ocorrentes", visto que as normas são previsões sobre programações intersubjetivas e intertemporais e, portanto, não é possível que abarquem todos os casos possíveis e imagináveis. Dessa forma, não é fácil a tarefa do intérprete que deve buscar encontrar na multiplicidade de normas expressões e fatos no curso histórico a retomada da unidade do sistema jurídico, mediante uma aplicação científica.

---

[1] Cf. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 1.
[2] Idem.

Na definição de Carlos Maximiliano, "interpretar é explicar, esclarecer; dar o significado de vocábulo, atitude ou gesto; reproduzir por ouras palavras um pensamento exteriorizado; mostrar o sentido verdadeiro de uma expressão; extrair, de frase, sentença ou norma, tudo o que na mesma se contém"[3]. A tarefa da interpretação não é somente tornar claro o sentido de determinada expressão ou norma, tampouco encontrar o sentido exato de determinada regra em relação ao conjunto das leis, mas encontrar o verdadeiro sentido intrínseco da expressão.

Conforme bem relata Paulo de Barros Carvalho, a doutrina interpretativa convencional (conceitual) propõe a aplicação simultânea dos seguintes critérios[4]:

> i) *literal-gramatical*: é aquele no qual o intérprete limita-se ao sentido literal da linguagem ordinária da norma e demanda, portanto, o conhecimento perfeito da linguagem e do idioma nacional. Este tipo de raciocínio tem sido questionado, visto que a palavra pode ter mais de um sentido, sentidos diversos em contextos variados ou ser objeto de ambiguidade, de tal modo que os hermeneutas têm preferido a aplicação de métodos mais completos de extração de sentido, ou seja, "mais importante e de mais força que a palavra é a intenção de quem a afirma" (*prior atque potentior est, quam vox, mens dicenti*5);
> ii) *histórico*: trata-se do critério que procura a verificação de sentido por meio da investigação do contexto histórico em que foi editada a norma jurídica. O uso da investigação do contexto histórico não se compara, contudo, com a recuperação da vontade do legislador (*mens legislatoris*). A edição de uma nova lei faz parte de um processo complexo e irracional, marcado por intenções contraditórias, nas quais não se descobre de pronto o verdadeiro autor da norma jurídica, dado que a mesma proposição é resultado de retoques de todas as ordens ou de idiossincrasias de legisladores ou partidos políticos. Dessa forma, nem todas as informações decorrentes do contexto histórico (*occasio legis*) são relevantes, visto que o desenrolar histórico dissipa as antigas consistências de sentido do momento da sua edição6;
> iii) *lógico*: é aquele que se utiliza das regras da lógica formal para a determinação do sentido da norma jurídica, dentre as quais se destacam: o princípio da identidade, da não

[3] MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 9.
[4] Cf. CARVALHO, idem, p. 68-69.
[5] Cf. CELSO. Digesto, liv. 1, tít. 3. frag. 29 apud MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 101.
[6] Cf. MELO, José Eduardo Soares de. Interpretação e integração da norma tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. São Paulo Saraiva, 2001, p. 138.

contrariedade, do terceiro excluído, da razão suficiente e da finalidade[7]. O uso exclusivo da lógica e de um método matemático ou geométrico de interpretação é incapaz de encontrar a riqueza dos sentidos da linguagem e das normas jurídicas;

iv) *teleológico*: o sentido da norma é determinado pela verificação dos fins e objetivos do comando normativo, bem como encontrar a finalidade pretendida pela norma. Duas concepções têm disputado a primazia dos grandes objetivos da legislação tributária, a concepção *in dubio pro fiscum* e a *in dubio pro contribuinte*;

v) *sistemático*: em que o sentido do comando normativo é pesquisado em conjunto com a multiplicidade das normas jurídicas. Segundo o Professor Paulo de Barros Carvalho: "o método sistemático parte, desde logo, de uma visão grandiosa do direito e intenta compreender a lei como algo impregnado de toda a pujança que a ordem jurídica ostenta"[8]. Lembra Carlos Maximiliano que em Roma já se proibia que o juiz decidisse sem considerar o conjunto todo do ordenamento jurídico, por meio do brocardo: "é contra o Direito, julgar ou emitir parecer, tendo diante dos olhos, ao invés da lei em conjunto, só ou uma parte da mesma (*incivile est, nisi tota lege perspecta, uma aliqua partícula ejus proposita, judicare, vel respondere*)"[9].

Muitos se questionam se a interpretação em matéria tributária deve seguir a mesma lógica e métodos gerais de interpretação ou se possui um modelo próprio. Para A. D. Giannini[10]: "lo cierto es que las mismas reglas dominan la interpretación de cualquier norma, y ninguna de aquellas autoriza a pensar que para el Derecho tributário deban seguirse criterios interpretativos diversos de los que presiden la interpretación de cualquier ora clase de leys".

Assim, cada sistema jurídico-tributário permitirá ou autorizará a utilização conjunta ou combinada dos critérios acima, de tal modo que se possa realizar a correta interpretação da norma tributária. No entender de Morselli, a interpretação e a integração da norma tributária são atividades absolutamente essenciais, em virtude do fato de que o direito tributário não se assenta sobre um único instituto, mas sobre um conjunto de institutos de naturezas diversas que são compreendidos

---

[7] Cf. COELHO, Luis Fernando. *Lógica jurídica e interpretação das leis*. Rio de Janeiro: Forense, 1979, p. 76-77.

[8] Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 68-69.

[9] Cf. CELSO. Digesto, liv. 1, tít. 3. frag. 24 apud MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 105.

[10] Cf. GIANNINI, A. D. *Instituciones de derecho tributario*. Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1957, p. 32.

em um sentido orgânico[11]. O objetivo da interpretação é, portanto, alcançar em cada caso a correta aplicação do conceito de tributo, por meio da aplicação de métodos de interpretação[12].

Dessa forma, o intérprete é livre para utilizar os métodos mais importantes para determinar o sentido e o alcance da norma jurídica a ser aplicada, dentre eles não deve existir hierarquia, dado que o pluralismo metodológico deve respeitar o pluralismo das situações de fato e de valores que podem reger determinado fenômeno jurídico[13].

Conforme bem ensina Carlos Maximiliano, as regras gerais de hermenêutica se aplicam de modo idêntico às leis fiscais, com uma diferença fundamental de que a interpretação em matéria tributária conjuga-se à finalidade de realizar o poder de tributar, assim: "explicado o modo de entender a faculdade de distribuir pelo povo os encargos pecuniários do erário, cumpre fazer agora como se interpretamos textos em que o legislador usa daquela prerrogativa soberana"[14], ou seja, para o autor, a interpretação está radicalmente ligada ao exercício da soberania.

O *pensamento conceitual* desenvolverá um raciocínio decorrente do encadeamento de conceitos, dentre os quais o de tributo será o mais importante. A exigência de um sistema com coerência interna é uma exigência da ciência jurídica e, particularmente do direito tributário, visto que, como foi reforçado por Sainz de Bujanda, ao traduzir e prefaciar a famosa obra de A. D. Giannini, *Instituciones de derecho tributario,* deve-se entender que:

---

[11] Conforme Morselli: "Il dirito dell'imposta non forma um solo ed único istituto, ma um insieme di istituti, In: un certo senso orgânico. V'è certamente similarità, ad esempio, fra l'imposta sui terreni e l'imposta sui fabbricati, tant'è che per lungo tempo esse andarano confuse" (MORSELLI, Emanuele. *Corso di scienza della finanza pubblica*. Padova: Cedam, 1949, p. 141).

[12] Conforme Morselli: "Sicchè, dove In: date norme singole, o insieme ordinate per formare um istiuto tributário, si vede mancante o non completamnte offero all'interprete quello che gli ocorre per risolver casi concreti, e però, quando cio che direttamente gli manca forma il principio di ragione di tal norma o istituto, allora egli revolge allá scienza per trarre da essa, com lógico critério, il principio lasciat intendere dal legislatore finanziario, quale egli medesimol'avrebbe voluto, secondo lê particolarità dei casi, se anche suo compito fosse stato quello di realizzare individualmente presso tutti il tributo ordinato" (MORSELLI, Emanuele. *Corso di scienza della finanza pubblica*. Padova: Cedam, 1949, p. 143).

[13] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 83.

[14] Cf. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 270.

> el orden no consiste tan solo, ni primordialmente siqueira, en la circunstancia de que las nociones se encadenen unas a otras siguiendo exclusivamente la pauta marcada por la contextura de la materia que se desarrolla. Lo importante es que esas ideas aparezcan debidamente jerarquizadas y que una vez agrupadas atendiendo a su respectiva importancia y a la función que desempeñan en el sistema, el autor sepa mantenerse fiel al orden preestablecida, haciendo que la exposición de las ideas primarias preceda a la de las ideas secundarias o complementarias[15].

Assim, entendia Carlos Mersán, famoso tributarista paraguaio e um dos fundadores do Instituto Latino-Americano de direito tributário (ILADT) e que teve o privilégio da sua obra *Direito tributário* ter sido traduzida por Dejalma de Campos, com prefácio de Ives Gandra Martins e apresentação de Geraldo Ataliba. Segundo o autor:

> Assim, esta disciplina tem seu estudo centrado no "tributo" como o tem o direito penal no delito, como exemplifica o mesmo Jarach ou como o tem o direito trabalhista nas relações do capital com o trabalho que, ao final de contas não constitui as relações especiais dos particulares, as quais independem do direito civil[16].

A importância desta obra é tão relevante para o direito tributário que este conceito se traduz num conceito genético desta disciplina, ou seja, ela funda e é o ponto de partida da própria autonomia didática do estudo do direito tributário. Conforme Carlos Mersán:

> Se esta é a matéria que doutrinariamente justifica o nascimento de um ramo autônomo, pode-se afirmar que ainda que exista outra justificativa maior na legislação positiva especializada que caracteriza aos Estados de qualquer sistema de governo – ditatorial ou democrático[17] – referente aos impostos, as taxas e as contribuições e é por isso que Pugliese define a razão do estudo da nova disciplina como o próprio ordenamento jurídico-tributário de um dado país[18].

[15] BUJANDA, Sainz de F. Estudio preliminar. In: GIANNINI, A. D. *Instituciones de derecho tributario*. Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1957, p. XVI.
[16] MERSÁN, Carlos. *Direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 5.
[17] CARVALHO, A. A. Contreiras de. *Doutrina e aplicação do direito tributário*. São Paulo/Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1969, p. 58.
[18] MERSÁN, Carlos. *Direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 5.

A razão de tal entendimento, conforme Rafael Bielsa[19], decorre da compreensão de que um ramo do conhecimento somente se distingue dos demais quando apresenta institutos, categorias e regras próprios que lhe garantam uma autonomia no quadro geral das ciências. Assim, a autonomia somente ocorre quando: i) possui princípios próprios e diferenciados dos demais; ii) as instituições que o formam possuem fundamentos comuns; e iii) difere dos demais por suas características comuns. O autor repetirá este entendimento da autonomia do direito tributário, fundado na noção de tributo como resultado desse poder de império do Estado em arrecadar tributos.

A homogeneidade do objeto de estudo do direito tributário, centrado na noção de tributo, é que garantirá a sua emancipação como disciplina didaticamente autônoma de outros ramos do Direito. Segundo Jarach, o direito financeiro, por sua heterogeneidade, não permite um estudo adequado do fenômeno tributário, exigindo antes uma disciplina mais delimitada para a completa compreensão desse fenômeno tributário, assim:

> [...] é o conjunto de disposições variadas, de direito público, ou de direito privado, com instituições muito distintas entre si, como são, por um lado as instituições relativas aos gastos e ao orçamento, e por outro lado as tributárias, as dos recursos patrimoniais e do crédito público[20].

Revisados os principais entendimentos sobre a interpretação no pensamento conceitual, vejamos agora as inovações e peculiaridades do *pensamento normativista*.

---

[19] BIELSA, Rafael. *Nociones preliminares de derecho fiscal*. Buenos Aires: UNL, 1944.
[20] Cf. JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributário*. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969.

7.3 Pensamento normativista: norma jurídico-tributária (regra-matriz de incidência tributária)

O pensamento normativista partirá de um modelo diverso de interpretação da norma jurídico-tributária, visto que para este o modelo de interpretação não visa apenas à extração de sentido *do dispositivo normativo, mas especialmente à* construção de sentido*. Trata-se de um modo absolutamente revolucionário para a época em que foi formulado e para a formatação da ideia de Direito.*

O uso pluralista de métodos de interpretação não resolve, contudo, o problema de se encontrar a correta extração de sentido do texto legal, visto que, como alegava Antônio Franco de Campos, em 1977, a utilização simultânea de métodos somente poderá gerar imperfeições, falhas e incoerências hermenêuticas, de tal modo que devemos encontrar um método superior de análise:

> no geral, os métodos de interpretação estabelecidos pela doutrina, de *per si* considerado, não satisfazem plenamente, pois falhas, deficiências ou imperfeições ocorrem a cada passo, mesmo considerando o ecletismo de alguns. A solução dos problemas interpretativos pode ser encontrada na pesquisa da ratio, o que poderia levar-nos a abraçar o método teleológico, sem abandonarmos a natureza das coisas[21].

O positivismo encontrará este ponto de partida seguro para a interpretação jurídico-tributária no estudo da estrutura da norma jurídica. Assim, afirmava Alfredo Augusto Becker, em sua obra de 1963, que:

> ao defrontar-se com a regra jurídica, o seu intérprete deve ter em mente, com extrema nitidez, a "estrutura lógica" e a "atuação dinâmica" de toda e qualquer regra jurídica. Isto posto, ele pode dividir a tarefa hermenêutica em quatro momentos:
> Primeiro momento: dissecar a estrutura lógica daquela determinada regra jurídica a interpretar [...].
> Segundo momento: Investigar e analisar os fatos jurídicos e não jurídicos que constituem os problemas práticos a resolver [...].
> Terceiro momento: diante da hipótese de incidência realizada, o intérprete conclui ter

[21] Cf. CAMPOS, Antônio J. Franco. *Interpretação hermenêutica e exegese do direito tributário*. São Paulo: Bushatsky, 1977; CAMPOS, Antônio J. Franco. *Direito tributário*. São Paulo: Bushatsky, 1975.

> havido a incidência da regra jurídica porque esta é infalível [...].
> Quarto momento: O intérprete observa se foram respeitados os efeitos jurídicos que resultaram da incidência da regra jurídica [...][22].

Como se pode notar, o pensamento de Alfredo Augusto Becker representará uma viragem hermenêutica na forma de interpretação jurídico-tributária. Ele estabelecerá uma forma de *interpretação dinâmica* da norma tributária e não apenas passiva ou exegética, que pretende extrair da norma um determinado sentido. O modelo de *interpretação clássico* era absolutamente passivo dentro de uma *ordem conceitual fixa*, formada por conceitos universais e axiomas fundamentais, diverso do modelo proposto por Becker que defenderá que:

> A lei tributária não é um falcão real que o punho do Executivo alça voo para ir à caça do "fato gerador". A regra jurídica contida na lei (forma literal legislativa) é a resultante lógica de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada. A Lei age sobre as demais leis do sistema, estas, por sua vez, reagem; a resultante lógica é a verdadeira regra jurídica da lei que provocou o impacto inicial[23].

Defenderá o autor o *cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico* como modo de compreensão do fenômeno jurídico, de tal forma que a interpretação será tarefa de conhecimento da totalidade da fenomenologia do sistema jurídico. Assim, uma lei ou artigo jamais será identificada(o) com uma norma jurídica e talvez nem exista como tal, somente será possível extrair a regra jurídica da lei ou artigo em relação ao conjunto das demais leis vigentes (plano horizontal) e antecedentes (plano vertical).

A interpretação jurídica no positivismo passará a ter uma função teórico-sistemática menor do que no pensamento clássico. Assumirá preponderância a Teoria Geral do Direito, enquanto *Teoria da Incidência da Norma Jurídica*, sendo que a principal função do intérprete será realizar um estudo pormenorizado da fenomenologia da incidência jurídica, de tal sorte a confirmar a ocorrência do fato gerador. Esta conclusão é tão forte no autor que ele denominará tal fenômeno de

---

[22] Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário.* São Paulo: Saraiva, 1953, p. 102-103.
[23] Ibidem, p. 103-104.

mitos e superstições na interpretação tributária e afirmará categoricamente que:

> O problema jurídico-tributário que, no passado, mais apaixonou os estudiosos do direito tributário foi o da interpretação das leis tributárias. [...] O referido atavismo hermenêutico denuncia-se ainda muito forte [...] quando se trata de interpretar regras jurídicas que escolheram fatos jurídicos (atos jurídicos, negócios jurídicos etc.) para a composição de suas respectivas hipóteses de incidência[24].

Os anseios de Alfredo Augusto Becker ganharam o coração e a mente dos mais brilhantes tributaristas nacionais da segunda metade do século XX. Dentre estes autores podemos destacar: Geraldo Ataliba, José Souto Maior Borges e Paulo de Barros Carvalho[25]. Esta conclusão será ainda mais explícita nos estudos de José Souto Maior Borges, que defenderá que somente uma teoria formal do Direito será capaz de constituir uma teoria geral do ordenamento jurídico e, portanto, definir a estrutura geral da totalidade do sistema jurídico.

Relevante é a explícita menção de José Souto Maior Borges à obra e ao paradigma de pensamento fundado por Becker, que assim se manifestou sobre a obra do tributarista gaúcho no Prefácio da obra *Teoria geral da isenção tributária*, de 1969:

> são por demais conhecidas as metáforas vez por outra encontradas em alguns autores para caracterizar o fenômeno da tributação: expressões como patologia tributária, manicômio jurídico-tributário e clínica fiscal atestam o estado de espírito que se encontra a doutrina[26].

O autor irá desenvolver uma das obras mais profundas sobre a aplicação do pensamento normativista (positivismo metodológico), aplicado ao direito tributário, na sua obra *Obrigação tributária (uma introdução metodológica).* De outro lado, o método formal possui um valor pragmático, visto que ele é capaz de resolver problemas concretos ao "[...] solucionar problemas de interpretação e aplicação do

---

[24] Ibidem, p. 101-102.
[25] Cf. CARVALHO, P. B. Homenagem a Alfredo Augusto Becker. In: CAMPOS, Dejalma de (Org.). *Tributo a Alfredo Augusto Becker*. São Paulo: Academia Brasileira de direito tributário, 1995.
[26] BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 19.

Direito"[27]. A tarefa do intérprete é submeter uma determinada hipótese teórica de uma dedução de uma norma à *testabilidade*, visto que as normas não podem ser *verificadas*, mas tão somente testadas perante o conjunto do sistema jurídico, de tal modo que o cânone da totalidade do sistema jurídico poderá provar a existência ou inexistência de uma norma jurídica determinada[28].

Como exemplo, toma José Souto Maior Borges o caso do conceito de obrigação tributária, e afirma que na teoria clássica do direito tributário (para nós o conceitualismo), o termo "obrigação tributária" não é mero correspondente do grupo finito de particulares, mas denota a propriedade do universal existente em qualquer norma jurídica pensável. Esta visão essencialista, que procura entre a palavra e o objeto o correspondente conceito perfeito, é rechaçada pelo autor, que afirmará que "a tese da patrimonialidade da obrigação tributária é sustentada, na doutrina brasileira tradicional, em caráter tipicamente essencialista" [29], e defenderá em sentido contrário que "o estar obrigado é tão somente uma especificação das modalidades deônticas de regulação do comportamento humano"[30]. Dessa forma, o autor defenderá que não existem essencialidades ou essências a serem descritas por palavras sob a forma de conceitos, mas de construções normativas que regulam a conduta humana sob a forma de modalidades do dever-ser (*deôntico*): obrigatório, permitido e proibido.

A viragem radical do estudo da fenomenologia da incidência tributária ocorrerá com os estudos revolucionários de Paulo de Barros Carvalho[31]. Este autor sofisticará radicalmente os estudos sobre a fenomenologia da incidência da norma tributária na sua obra seminal *Teoria da Norma Tributária*, de 1973. Para esse autor, o grande problema do estudo do direito tributário está na conceituação dos fundamentos do Direito e na definição de um método adequado para o estudo do fenômeno tributário, sendo que muitos dos problemas de interpretação do direito

---

[27] Cf. BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (Uma introdução metodológica)*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 20.
[28] Ibidem, p. 65.
[29] Ibidem, p. 108.
[30] Ibidem, p. 130.
[31] Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre o percurso de construção de sentido: modelo de interpretação do direito tributário. In: TAVARES, André Ramos; MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Lições de direito constitucional em homenagem ao jurista Celso Bastos*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 9-24.

tributário são problemas de definição dos elementos nucleares de entendimento do jurídico. Assim, será a partir do conceito "atômico" de norma jurídica que todo o conhecimento será estruturado, afinal o problema do direito será um problema da linguagem ou, melhor dizendo, de mau uso da linguagem.

Assim, é somente a partir de bases sólidas, inquestionáveis, que poderá surgir uma verdadeira interpretação livre de apriorismos e concepções essencialistas, de tal modo que "surge, enfim, o esboço de um enfoque global do direito tributário, por desdobramento lógico de noções vestibulares da ciência jurídica"[32].

A concepção normativista terá um entendimento de interpretação tributária centrada nas seguintes características[33]:

> i) *construtivismo*: o modelo de interpretação normativista acredita num papel criativo e dinâmico do intérprete, divergindo claramente da concepção de que a interpretação seja um modo de *extração de sentido* do texto, realizando uma passagem para o modelo de *construção de sentido do texto,* por meio do estudo da incidência da norma tributária.
> ii) *Ausência de apriorismos:* uma crítica fundamental do modo de pensar normativista está na negação da ausência de apriorismos interpretativos, tais como o célebre debate sobre a prevalência da interpretação pró-fisco (*in dúbio pro fisco*) ou pró-contribuinte (*in dubio contra fisco*), como posições superadas de um imperativismo do Direito, ou seja, de uma concepção que entendia que as normas jurídicas representavam uma visão correta de mundo ou eram uma representação perfeita da essência das relações sociais. Para Paulo de Barros Carvalho, "a visão imperativista ganhou dimensão com o jusnaturalismo, que no ímpeto de identificar o Direito com o justo, com um conjunto de princípios normativos, puramente ideais, de validez universal e permanente, chegaram por concluir que haveria um verdadeiro comando, no sentido de obediência a esses princípios, não sendo o Direito o comportamento humano que os violassem, ou melhor, os ilícitos"[34]. O entendimento do autor reforça a concepção de que a norma jurídica é uma construção humana, que deve no âmbito de seu contexto ser conhecida.
> iii) *Ausência de autonomia interpretativa:* a interpretação em matéria tributária não possui regras ou leis interpretativas diversas das demais áreas jurídicas, sendo que as mesmas regras que orientam a interpretação em todas as áreas do Direito também serão

---

[32] Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 18.
[33] Cf. CARVALHO, Paulo de Barros, *et al*. *Interpretação do direito tributário*. São Paulo: Saraiva e EDUC, 1975.
[34] Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 31.

aplicáveis ao direito tributário. Nada impede, contudo, que existam particularidades de cada sistema tributário em específico.

iv) *Preocupação com a linguagem*: o foco será revertido do estudo do ser e das realidades em si (*teoria ontológica*) e passará a preocupar-se com a autorreferência do discurso (*teoria retórica*)[35] e, portanto, o estudo da linguagem jurídica será a preocupação primeira na interpretação jurídica. Não se trata, contudo, da interpretação literal ou gramatical do texto, mas da *estrutura do sentido*, de sua sintaxe, do que compõe a correta construção do discurso jurídico.

v) *Neutralidade valorativa:* em razão da inexistência de elementos objetivos e universais capazes de determinar o que é o bom ou correto valorativamente, em face de um pluralismo axiológico na sociedade moderna. A norma jurídica, destituída de quaisquer pontos de referência material, representará o que existe de atemporal e universal na Teoria Geral do Direito.

vi) *Fechamento formal do sistema:* a situação de confusão conceitual (carnaval tributário) gerou um profundo desconforto com a intrusão de conceitos extrajurídicos no entendimento do fenômeno tributário, como se qualquer abertura para informações e valores extrajurídicos se caracterizasse como uma corrupção da pureza do sistema tributário. A aversão à submissão do direito tributário à ciência das finanças, ao direito financeiro ou econômico gerou, como reação, uma defesa do fechamento formal do sistema a contatos externos. Como resultado, há uma negação unânime da validade de uma interpretação econômica do direito tributário, como uma das piores iniciativas que já ocorreram e um grave erro metodológico de usar instrumentais inadequados para conhecer o fenômeno tributário.

Esses elementos caracterizarão a interpretação tributária sob a égide do pensamento normativista, representando um esforço sério e sofisticado de aperfeiçoamento institucional e teórico, que muito auxiliou o país e formou toda uma geração comprometida de juristas em nosso país, especialmente nos duros anos de reforço da autoridade fiscal, durante o regime militar.

Esta teoria será aperfeiçoada e levada a um novo patamar e paradigma de interpretação nos estudos revolucionários de Paulo de Barros Carvalho sobre o fenômeno de incidência da norma jurídica, com a obra *Direito tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. Inacreditavelmente, o autor será o maior

---

[35] Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 5.

construtor de uma teoria completa sobre a estrutura da norma jurídica, com a *regra-matriz de incidência tributária* e, posteriormente, avançará para um novo patamar de análise sistêmica sobre o fenômeno jurídico-tributário. Esta nova fase demonstrará a radicalização de alguns pressupostos teóricos preexistentes e a incorporação de novos postulados e instrumentos de análise.

O pensamento sistemático reunirá um conjunto diverso de experiências e programas teóricos, no entorno do objetivo de repensar a Teoria Geral do direito tributário.

7.4 Pensamento sistemático: valores jurídicos (concretização de direitos fundamentais)

O pensamento sistemático produzirá um conjunto de novos modelos, instrumentos e agenda de trabalho, muito superior ao que existia nos momentos anteriores, implicando uma nova forma de interpretação jurídico-tributária. Segundo Juarez Freitas: "numa interpretação tópico-sistemática consciente, o Direito passa a ser visto como um só, variando, embora, em grau, a intensidade dos princípios que regem os subsistemas, os quais devem ter harmonia com os princípios hierarquizados como fundamentais"[36].

O *pensamento sistemático* parte da impossibilidade da compreensão normativista da *teoria da ciência jurídica* como ciência normativa, visto que os *enunciados deônticos* não podem ser entendidos em sentido descritivo[37]. Segundo Guastini, a *teoria normativista* da ciência jurídica fundamenta-se em duas teses principais[38]:

> i) *ambiguidade pragmática*: os enunciados deônticos podem ser empregados para realizar atos de linguagem diferentes, ou seja, podem ser usados para descrever uma prescrição ou para formular uma prescrição ou proibição;
> ii) *validade normativa*: os enunciados deônticos são o único modo apropriado de descrever normas. Descrever uma norma no pensamento normativista significa

[36] Cf. FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 288.
[37] Cf. GUASTINI, Ricardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 104.
[38] Ibidem, p. 90-91.

> "asseverar a validade de uma norma"[39].

Como bem leciona Ricardo Guastini, não há como a ciência jurídica exprimir--se mediante enunciados deônticos, principalmente porque não há como cogitar que estes descrevam o "verdadeiro" ou "único" significado das normas jurídicas. Não há, contudo, como compartilhar desse entendimento, dado que não há como aceitar que exista apenas uma interpretação verdadeira. Assim "[...] um enunciado deôntico (positivo ou negativo) é empregado para formular uma norma, não para afirmar ou negar a sua validade"[40].

A *interpretação sistemática* exige uma compreensão coerente do sistema jurídico. Dessa forma, conforme Juarez Freitas: "cada preceito deve ser visto como parte viva do todo, porque apenas no exame de conjunto tende a ser melhor equacionado qualquer caso, quando se almeja uma bem-fundada hierarquização tópica dos princípios tidos como proeminentes"[41].

A interpretação sistemática em direito tributário é, no entanto, parte da interpretação sistemática em direito constitucional, de tal modo, como leciona Luís Roberto Barroso:

> O direito objetivo não é um aglomerado aleatório de disposições legais, mas um organismo jurídico, um sistema de preceitos coordenados ou subordinados, que convivem harmonicamente. A interpretação sistemática é fruto da ideia de unidade do ordenamento jurídico. Através dela, o intérprete situa o dispositivo a ser interpretado dentro do contexto normativo geral e particular, estabelecendo as conexões internas que enlaçam as instituições e as normas jurídicas. Em bela passagem, registrou Capograssi que a interpretação não é senão a afirmação do todo, da unidade diante da particularidade e da fragmentaridade dos comandos singulares. No centro do sistema, irradiando-se por todo o ordenamento, encontra-se a Constituição, principal elemento de sua unidade, porque a ela se reconduzem todas as normas no âmbito do Estado. A Constituição, em si, em sua dimensão interna, constitui um sistema. Essa ideia de unidade interna da Lei Fundamental cunha um princípio específico, derivado da

---

[39] Ibidem, p. 94.
[40] Ibidem, p. 98.
[41] Cf. FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 70.

> interpretação sistemática, que é o princípio da unidade da Constituição, para o qual se abre um capítulo específico mais adiante. A Constituição interpreta-se como um todo harmônico, onde nenhum dispositivo deve ser considerado isoladamente[42].

A interpretação sistemática é um caso da interpretação constitucional e decorre da existência do Estado Democrático de Direito (Estado Constitucional), que, por sua vez, representa uma evolução institucional importante perante o Estado de Direito. A passagem do Estado de Direito para o Estado Constitucional constitui uma mudança de paradigmas[43]:

> i) no Estado de Direito prevalece o princípio da segurança jurídica e do consenso; enquanto no Estado Constitucional ocorre a prevalência do equilíbrio entre o consenso e o conflito. O Estado Constitucional deve prever dois grandes princípios: a preservação do pluralismo de valores e seu confronto leal;
> ii) o Estado de Direito tenta preservar um modelo de coesão social (noção de vida boa identificada com o burguês, *pater familias* e comerciante); no Estado Constitucional não há conceito de vida boa, não existem modelos fechados de vida. Os direitos fundamentais constituem o substrato do *ethos* social;
> iii) o Estado de Direito representa uma situação ideal (*ficção*) de indivíduos atomizados ou de uma estrutura social homogênea; o Estado Constitucional, por sua vez, representa o claro reconhecimento de uma base fática plural e conflituosa;
> iv) o modelo hermenêutico típico no Estado de Direito é o raciocínio subsuntivo da regra (silogismo legal) do Direito, consagrado na jurisprudência de conceitos; o modelo do Estado Constitucional é a concreção de valores, em que existe uma dogmática fluída, na aplicação de princípios e valores (jurisprudência de valores);
> v) no Estado de Direito apresenta-se uma homogeneidade do Estado legislativo, em que o ordenamento jurídico aparece como dado; por sua vez, no Estado Constitucional aparece a heterogeneidade do ordenamento jurídico como problema. Se, no primeiro caso, a lei é pacificadora de conflitos sociais; no segundo caso, a lei representa um compromisso entre valores pluralistas. Ela não é mais produto neutro (podendo representar grupos determinados). Os princípios correm o risco de se tornarem um recurso de esvaziamento semântico de soluções substanciais, pela inexistência de

[42] Cf. BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 136-137.
[43] Sobre o tema, veja-se ZAGREBELSKY, Gustavo. *Il diritto mite: legge, diritti, giustizia*. Torino: Einaudi, 1992.

> regras e compromissos. Fim da "beleza" lógica defendida pelos normativistas.

É com base nesses fundamentos que se sustenta a natureza valorativa da resolução de conflitos[44] no ordenamento jurídico-constitucional[45].

Uma interpretação sistemática objetiva antes de mais nada, na elaboração de uma *nova dogmática*, aberta e flexível, atenta aos desafios de nosso tempo. Essa *nova dogmática* se assume como teoria jurídica, no sentido expresso por Ricardo Guastini:

> Diremos então que a teoria jurídica articula-se, grosso modo, em dois setores de investigação distintos: por um lado, a análise lógica da linguagem legislativa (que inclui a análise estrutural do sistema jurídico); por outro, a análise lógica da linguagem dos juristas (mas também dos outros operadores do direito, especialmente dos juízes)[46].

7.5 Da interpretação sistemática no direito tributário

Considerando que o sistema jurídico é um todo ordenado de princípios, regras e valores, cabe destacar o papel de relevo desempenhado pelos princípios em uma teoria sistemática do direito tributário. Dentre os diversos aspectos, podemos destacar que:

> – as normas de comportamento, tais como as regras, teriam os seus fundamentos normativos derivados direta ou indiretamente dos princípios;
> – os princípios possuem uma prevalência sistêmica em relação às regras em função de sua relevância;
> – os princípios possuem um conteúdo axiológico claro e, portanto, seriam detentores dos valores normativos de um sistema jurídico;
> – os princípios são detentores de "forma jurídica e conteúdo moral"[47]. Eles teriam o sentido de racionalidade prática, desta forma, eles representariam uma maneira de superação da tese

---

[44] Sobre o assunto, veja-se STEINMETZ, Wilson Antônio. *Colisão de direitos fundamentais e princípio da proporcionalidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.
[45] Para uma completa verificação da proteção dos direitos fundamentais, veja-se a obra de SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
[46] Cf. GUASTINI, Ricardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 382.
[47] Cf. VIGO, Rodolfo Luis. *A interpretação jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 152.

positivista da separação entre o direito e a moral.

7.6 Da interpretação sistemática

A *interpretação sistemática* caracteriza-se por hierarquizar prudencialmente princípios, regras e valores, realizando um redimensionamento do problema das antinomias entre princípios e regras, de tal modo que os princípios ocupam o papel de cúpula do sistema. Desse modo, esta forma de interpretação igualmente ressaltará a importância da solução adequada ao caso concreto.

Dessa maneira, as regras apresentam uma densificação de princípios (normas de fundamento) e carregam valores. Assim, se houver o conflito entre uma norma de conduta descrita (regra) e uma norma que fundamenta condutas necessárias (princípios), o conflito será deslocado para o fundamento (princípio) da regra sobre uma conduta e a norma de fundamento de condutas necessárias (princípio). Se esses fundamentos ou princípios ainda estiverem no mesmo nível ou não se possa solucionar o seu conflito, então caberá ao intérprete verificar os fundamentos dos fundamentos, ou seja, os valores normativos que o ordenamento jurídico tenta proteger por meio de normas jurídicas. Assim, caberá ao intérprete proceder a *escolhas axiológicas* com base no sistema constitucional.

Para ilustrar, na decisão, o intérprete procederá da seguinte forma:

Como meros exemplos de aplicação desse modo tópico-sistemático de interpretação tributária são variados, poderíamos citar dentre tantos outros os seguintes casos:

a) Exigência de depósito recursal de 30%

Muitos contribuintes se insurgiram contra a cobrança do depósito recursal de 30% nos recursos administrativos. Para os contribuintes, o art. 151, III, do Código Tributário Nacional estabelece que o recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, assim, se fosse permitida a exigência do depósito

recursal de 30%, a suspensão somente valeria para 70% do crédito. A exigência do depósito seria uma violação do princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório[48].

b) ISS sobre aluguel de bens móveis

Os contribuintes questionaram a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis, visto que não existiria uma "obrigação de fazer" na locação, mas tão somente de "dar". Nesse caso, o STF declarou inconstitucional a expressão "locação de bens móveis" contida no item 79 da lista de serviços. Nesse caso, a norma infraconstitucional viola o sentido do imposto, visto que sua hipótese de incidência se dirige às condutas denominadas de "serviços". Por sua vez, o art. 146, III, da CF estabelece as normas gerais em direito tributário. O art. 110 do CTN estabelece que não pode a legislação tributária alterar o sentido e o alcance dos conceitos e institutos em direito privado[49].

c) Incidência de imposto de renda sobre rendimentos pagos em atraso e acumuladamente por parte do INSS**50**

Talvez um dos casos mais emblemáticos da aplicação de doutrinas e metodologias diversas seja o da cobrança de imposto de renda sobre os rendimentos pagos em atraso e acumuladamente pelo INSS ou em decisões trabalhistas. Nesse caso, muitos contribuintes eram obrigados a pagar imposto sobre um rendimento que, em condições normais, não deveriam ter pago. De tal modo que o pagamento único implicava disponibilidade financeira, implicando a incidência do imposto, o que era claramente injusto. Determinavam as Leis n.

---

[48] Em sentido contrário decidiu o STF no RE-AgR 368.441/SP.
[49] RE-AgR 446.003/PR.
[50] Segundo Caliendo: "... o pagamento de indenizações não pode sofrer a incidência do Imposto sobre a Renda, visto que não há a criação de riqueza nova, mas tão somente o retorno a estado patrimonial anterior maculado pela ocorrência do dano. Não há nesse caso mudança na capacidade contributiva do contribuinte, mas tão somente, retorno à situação anterior" (CALIENDO, Paulo. Imposto sobre a renda incidente nos pagamentos acumulados e em atraso de débitos previdenciários. *Interesse Público* n. 24/101, abr. 2004).

7.713/88 e 8.541/92 que:

> *Art. 12. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no mês do recebimento ou crédito, sobre o total dos rendimentos, diminuídos do valor das despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.*

A solução normativista presume uma escolha valorativa (axiológica) e assim a solução imediata da antinomia, sem se preocupar com a fundamentação profunda da decisão, visto que no máximo o normativismo realiza uma *análise lógica da linguagem.* Por sua vez, a interpretação sistemática procede igualmente a uma *análise estrutural do sistema jurídico* para solucionar esta antinomia e o conflito normativo.

7.6.1 Quanto à exigência de coerência judicial

i) *Pensamento conceitualista*

Adota um modelo silogístico de interpretação, dominado pelo formalismo jurídico e pela concepção de que a tarefa interpretativa se caracteriza como uma tarefa lógico-dedutiva. O modelo de solução decorre da compreensão fechada do sistema e de um tipo de coerência material rígida do raciocínio jurídico, de tal forma que não existem lacunas ou casos difíceis no Direito. O próprio sistema jurídico contém todas as respostas aos problemas do sistema, de tal modo que um problema sem solução dedutível não pode ser considerado um problema jurídico. Nesse caso, o juiz está submetido ao conjunto de axiomas e conceitos gerais da ciência do Direito.

Trata-se de um modelo de coerência judicial necessária (*necessary*), no sentido de que as decisões judiciais estão inseridas no quadro geral de um sistema fechado e de coerência material rígida e, portanto, a coerência das decisões judiciais é absolutamente necessária com o sentido material do sistema de conceitos jurídicos. Segundo tal entendimento, deve existir uma necessária vinculação judicial ao acervo jurídico vigente (*pre-existing law*) e sobre o processo de evolução legal ou

normativa.

ii) *Pensamento normativista*

Trata-se de um modelo de *discricionariedade judicial* em que ao juiz é autorizado preencher de sentido a norma jurídica, nos limites de sua moldura normativa. Assim, permite-se ao juiz solucionar o caso concreto com as suas preferências pessoais de natureza ética, política ou ideológica, desde que tais escolhas estejam inseridas no interior da moldura normativa. Os casos difíceis são sempre solucionados pelos juízes com base na discricionariedade judicial.

Para este entendimento, a exigência de uma coerência judicial com o sistema jurídico somente é necessária do ponto de vista formal e desejável no seu sentido material, mas nada impede que o sistema produza posições contraditórias materialmente, porém legítimas pelo resultado da ação de competências tributárias diversas. Assim, trata-se de uma *coerência desejável* (*desirable*), ou seja, um dos requisitos que deverá ser tomado em conta, mas que poderá ser afastado por valores diversos na aplicação judicial.

iii) *Pensamento sistemático*

Trata-se de um modelo que exibe os requisitos de *coerência necessária* e *suficiente* (*sufficient*), ou seja, um requisito essencial na interpretação e aplicação do Direito. Segundo Dworkin, o Direito deve ser entendido como uma *voz organizada e coerente* (*community of principle*); ou seja, uma comunidade de membros que entende estar governada por *princípios comuns* (*common principles*), isto é, capaz de apresentar uma justificação normativa geral. Existem casos difíceis e estes devem ser resolvidos conforme o sistema jurídico, mas respeitando as possibilidades de solução que emergem das conexões valorativas, decorrentes do caso concreto.

7.6.2 Quanto ao alcance da exigência de coerência judicial

Diversas são as noções sobre o *alcance* do conceito de coerência, dentre as quais podemos destacar:

> i) *alcance geral,* em que deverão os juízes, ao julgar, procurar coerência com o sistema jurídico como um todo. Este entendimento é utilizado pelo pensamento *conceitualista*, que determina um alcance geral e irrestrito da coerência que se espalha por todo o sistema, de raciocínio jurídico e judicial, exigindo um completo sistema lógico-dedutivo encadeado de conceitos. Por sua vez, o *normativismo* implicará tão somente um modelo de coerência de alcance geral de sentido formal;
> ii) *tópica*, no qual deverão procurar coerência com o sistema jurídico geral ou somente com uma parte deste.

O *pensamento sistemático* permitirá uma interpretação *tópico-sistemática*, organizando a possibilidade de soluções decorrentes de considerações e conexões valorativas, do caso concreto e a referência necessária com o sistema jurídico.

Um exemplo importante de interpretação sistemática pode ser encontrado no excelente estudo de Giovanni Sartor sobre o assunto, que abordou a dialética das disputas judiciais e do confronto entre teorias diversas e conflitantes por sua aceitação como interpretação oficial. Segundo este autor, uma disputa é um “intercâmbio dialético de teorias" (*dialectical exchange of theories*). Assim, o critério para determinar a “força comparativa de teorias competitivas" (*comparative strengh of competing theories*) é a ideia de coerência. A parte que oferecer a teoria mais coerente possuirá a maior força comparativa e, possivelmente, alcançará a vitória.

Segundo o autor, a ideia de coerência, nesse sentido limitado, pode ser entendida[51] como:

> a) *compreensividade* (*case-coverage*), ou seja, a capacidade de explicar um amplo campo de casos;
> b) *funcionalidade* (*factor-coverage*), ou seja, a capacidade de levar em consideração

[51] Cf. SARTOR, Giovanni. *Teleological arguments and theory-based arguments*. *Artificial Intelligence and Law.* n. 10, Netherlands: Kluwer, 2002, p. 103-104.

> argumentos e contra-argumentos consistentes. Dessa forma, a teoria mais consistente será aquela que referir a consideração do maior número de fatores explicativos, respondendo ao maior número de questionamentos contrários. Não há a defesa de uma única resposta possível, mas a da melhor resposta possível capaz de integrar diferentes visões valorativas na decisão judicial, permitindo a resolução leal de litígios axiológicos;
> c) *conectividade analógica* (*analogical-connectivity*), na qual as premissas de uma teoria possibilitam a construção, por analogia, de outras premissas no interior do mesmo sistema proposicional;
> d) *sustentabilidade* (*non-arbitrariness*), em que todas as premissas de uma teoria encontram-se suportadas mutuamente no interior do sistema proposicional, de tal forma que a solução permita a integração da solução do caso concreto em combinação com a preservação da integridade do sistema jurídico. Há, desse modo, uma possibilidade de interpretação tópico-sistemática.

A força evidente dessa abordagem é clara, visto que, muitas vezes, a disputa por interpretação oficial em matéria tributária envolve abordagens igualmente coerentes e conflitivas, nas quais qualquer uma das interpretações poderia surgir como aceitável para o caso. Dessa forma, a mera presunção de que o estudo do fenômeno jurídico-tributário é suficiente para entender o raciocínio jurídico-tributário deve ser afastada. Não há como entender a própria evolução conceitual em direito tributário como mero fenômeno subsuntivo ou dedutivo entre normas e conceitos, tornando-se necessária uma abordagem sistemática na qual a noção de coerência possui toda a sua força explicativa.

7.6.3 Quanto à resposta judicial

Um caso interessante é decorrente do questionamento levantado por Dworkin da única resposta correta. Para o modelo estabelecido por Dworkin, o juiz sempre encontra a resposta correta no Direito e, portanto, o juiz não possui discricionariedade ou poder político. Os casos difíceis não representam escolhas jurídicas, mas aplicação de princípios jurídicos. Seguindo o problema apresentado por Dworkin, poderíamos apresentar o *pensamento conceitualista* como aquele que defende a existência de uma única resposta correta do ponto de vista material, enquanto o *normativismo* admite uma pluralidade de respostas materiais. O

pensamento sistemático, por sua vez, poderia ser mais bem descrito como aquele em que poderá surgir a *melhor resposta possível no sistema jurídico*.

7.7 Da interpretação tributária no CTN

Determina o Capítulo IV do CTN, relativo à "Interpretação e Integração da Legislação Tributária" que: "Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo".

Este dispositivo tem sido muito criticado pela doutrina nacional, visto que não esgota ou encerra todos os métodos hermenêuticos, não supera ou dissolve os mecanismos abertos de interpretação em uma sociedade democrática (Judiciário, Executivo e Legislativo), tampouco resolve os problemas hermenêuticos de conflitos interpretativos. Sua inutilidade não prejudica, contudo, o texto do CTN.

Não podemos concordar, entretanto, que não exista uma especificidade na interpretação tributária. Dado que a interpretação jurídica é um caso especial da hermenêutica geral, que não existe uma interpretação autônoma para cada área do conhecimento jurídico, mas daí a afirmar que a interpretação no direito tributário deve ter os mesmos princípios que a interpretação no direito civil, no direito penal etc., é algo totalmente diverso. Cremos que os princípios públicos que regem a justa repartição de encargos públicos exige um modelo argumentativo distinto. A aplicação da justiça geral e particular no direito tributário é distinta da sua aplicação nas relações privadas. Os fins específicos são diversos (justiça fiscal, neutralidade fiscal-concorrencial e liberdade fiscal), bem como os meios utilizados pelo sistema tributário, logo as normas interpretativas devem ser adequadas à produção coerente de normas jurídicas que melhor permitam esta combinação de meios e fins públicos.

A presença de um capítulo sobre normas de interpretação deve ocorrer somente para firmar cânones de interpretação sobre questões controversas, tais como: interpretação econômica, questão da tipicidade, da boa-fé, da proporcionalidade etc. Não se cogita de um código que pretenda superar a doutrina e a atividade jurisprudencial, mas de uma norma que estabeleça os limites e diretrizes de uma interpretação legal aberta. No entender de Ricardo Lobo Torres: "os

princípios de interpretação não se convertem em normas nem têm caráter obrigatório: são diretivas ou topoi"[52].

Podemos encontrar também no direito estrangeiro a presença de dispositivos sobre a interpretação, tal como na *Ley General Tributaria* na Espanha[53]. Outros, contudo, preferiram evitar tal utilização, especialmente pela dificuldade de trazer em um corpo normativo uma dogmática da hermenêutica.

Os princípios tributários recebem principalmente da doutrina constitucional diretrizes para a coerente interpretação do Sistema Constitucional Tributário, de tal modo a permitir uma sintonia com as demais fontes. Tal postura revela-se inequivocamente adequada, visto que impede um isolamento dogmático da interpretação tributária, que deve necessariamente dialogar com os dispositivos da ordem econômica e da ordem social previstos na CF/88. A tributação não é um fim em si mesmo, nem seus meios de financiamento são isolados de sua finalidade: o financiamento dos direitos fundamentais. Na norma tributária encontra densificada essa escolha democrática: os bens e as liberdades públicas a serem financiadas e os meios escolhidos para a justa repartição dos encargos públicos.

São exemplos de princípios de interpretação constitucional que terão um papel relevante: da unidade da Constituição, da concordância prática, da força normativa da Constituição e da interpretação conforme a Constituição, dentre outros tantos.

7.7.1 Da passagem do in dubio contra fiscum para in dubio contra sacrificium

O critério de interpretação *in dubio contra fiscum* não se confunde com uma regra geral de interpretação aplicável a todos os momentos interpretativos, mas tão somente para os casos em que existem mais de uma interpretação possível, que conduzem a resultados diversos para os contribuintes, sendo um deles menos favorável a este. Para Martínez, seria "uma regra de decisão de fato incerto na

[52] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 59.

[53] "SECCIÓN III. INTERPRETACIÓN, CALIFICACIÓN E INTEGRACIÓN. Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias. 1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil. 2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda."

aplicação da lei"[54]. Preferimos entender que se trata de critério dirigido à solução de dilemas na interpretação, ou seja, à situação interpretativa que exige a escolha entre duas alternativas antagônicas ou contraditórias.

A sua origem no famoso texto de *Herennius Modestino* no Digesto (*Liber Singulis De Praescriptionibus*), em que afirmou que: *non puto delinquere eum, qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile respionderit* ("não se pode afirmar que comete delito, aquele que em caso de dúvida adota uma interpretação favorável ao contribuinte")[55]. Outra redação famosa deste brocardo, com idêntico sentido é: *In dubio, magis contra fiscum est respondendum* ("na dúvida deve-se decidir contra o fisco"). Cabe lembrar que no mundo antigo o imposto tem sua origem na ideia de sujeição política em que o devedor tinha o poder de vida e de morte sobre o vencido e os dominados. Tributo neste período tem o forte e trágico significado de vassalagem, sendo claramente o oposto da liberdade e notadamente odiosos.

O critério aparece em um contexto em que qualquer oposição à vontade do imperador podia ser entendida como afronta, oposição, rebelião e naturalmente como crime contra o Império. A relativização das duras regras fiscais imperiais foi alcançada somente por corajosa interpretação dos jurisconsultos.

O critério interpretativo *in dubio contra fiscum* não se identifica imediatamente com o critério da "odiosa restrigenda", ou seja, na necessária interpretação restritiva das normas de caráter odioso, dentre as quais se destacam normas fiscais[56]. Igualmente se destaca que não se afirma a aplicação de uma interpretação favorável ao contribuinte ou restritiva diretamente em função de sua natureza "odiosa". Como bem ressalta Pedro Martínez, a regra de *Modestino* surge após a Constituição de Caracala de 212, ou seja, em um período em que houve um alargamento do direito de cidade a todos os habitantes do império. Assim, não teria o tributo nesta época uma vinculação à sujeição odiosa ou "nota captivitatis", que excluía participação cidadã ativa na comunidade política. Assim, não se poderia alegar a restrição do critério somente aos períodos de opressão ditatorial, tampouco se ressalte que a carga fiscal romana era considerada extorsiva no

---

[54] Cf. MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 1983, p. 131.
[55] *D., de jure fisci,* 49, 14, 10.
[56] Cf. MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 1983, p. 129.

período.

O Direito português aceitará, contudo, a identificação da tributação como norma odiosa, assim conforme antiga jurisprudência do Paço: *gabella sempre est odiosa et ideo restrigenda*[57]. Mesmo no auge do absolutismo real português testemunha o Desembargador do Paço Bermudes e Torres que:

> he muito conforme com a Real intenção de Vossa Magestade, que vemos continuamente praticada a exemplo não só do Imperador Trajano, e de Filippe Prudente mas do Senhor Rey D. João II que com aquela integridade de animo, que bem testemunha a incorruptibilidade do seu corpo, louvava aos Ministros que aconselhando, ou votando, attendião, em dúvida, mais à utilidade dos Vassalos, do que às conveniências do Patrimônio Real, trazendo sempre na lembrança, e melhor na execução, a sentença que lemos do jurisconsulto Modestino na L. Non puto 10 f.f de Jur. Fisci[58].

Cabe, contudo, relativizar a noção de ausência absoluta de regras públicas entre os antigos. A grande invenção[59] da "tecnologia" pública do mecanismo societário (*urbs civitas*) surgirá justamente neste período, especialmente com a novel criação da República romana. O regime republicano romano distinguirá três funções específicas (*ipsum Romulum traditur populum in triginta partes divisse*).

Inicialmente, existe uma distinção entre legislação e governo, dado que a *lex* é a manifestação do *proprio populus*60*. O governo é considerado a manifestação específica do rex-magistratus* (*et quindem initio civitatis nostrae populus sine lege certa, sine jure certo primu agere instituit*, *omniaque manu a regibus gubernabantur*, em D.1.2.2.). A natureza dos poderes é distinta, enquanto o povo edita comandos gerais por meio da lei, o titular do *imperium* edita comandos individuais.

Outro elemento característico é a atribuição da legislação a um corpo distinto de pessoas, sendo que a história de Roma apresenta uma evolução em que o poder de *imperium* torna-se gradativamente pequeno e o poder da *Lex* consideravelmente

---

[57] Idem.

[58] Cf. LIMA, Antônio Telles Leitão. Comentário aos artigos das sisas do reino de Portugal apud MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 1983, p. 129.

[59] Cf. LOBRANO, Giovanni. *A teoria da res publica* (fundada sobre a '*sociedade*' e não sobre a pessoa jurídica') no Corpus Júris Civilis de Justiniano (Digesto 1.2-4). *Revista Sequência*, n. 59, p. 13-41, dez. 2009.

[60] D, 1.2.2 Pomp.

amplo61. Somente em períodos de contingências ou perigos, onde a República se une em torno de um ditador é que se reestabelece o formato original. Torna-se claro aqui, portanto, da falsa noção de que o critério *in dubio contra fisco* tenha surgido em uma época de ausência de Poder Legislativo ou popular, aparecendo somente nos séculos XVIII e XIX em função do papel da legislação como representante da vontade popular. Por fim, caberia à atividade integradora dos juristas em proceder a uma unidade sistemática da pluralidade de leis sob um *ius civile* comum.

Bartolo de Sassoferrato (1314-1357), professor de Direito em Pisa, novamente reafirmará o entendimento de que o poder de tributar (*collectas*), mediante a criação de rendas públicas (*vectigalia*) ou tributos (*census*) pertencia ao Rei, bem como o produto da sua arrecadação. A noção de fiscalidade encontra-se diretamente relacionada à ideia de obediência. Tal entendimento relaciona-se diretamente ao grave e histórico problema da resistência ou descumprimento aos comandos do soberano, especialmente em face da passagem de muitos regimes republicanos das cidades italianas para o despotismo oligárquico ou individual. Bártolo escreverá justamente em uma época em que o fenômeno da tirania se espalhava pela Itália. No livro *De regiminis civitatis* ressaltaria que "hoje toda a Itália é plena de tiranos" (*Hodie Italia est tota plena tyrannis*), em uma das primeiras obras sobre o direito público e da responsabilização do soberano.

A defesa do critério *in dubio contra fisco* permanecerá nos séculos XVI e XVII com base na interpretação contratual de que as cláusulas contratuais ambíguas devem ser interpretadas contra o redator do texto, com base no critério *contra stipulatorem* oriundo do Direito Romano e previsto no *Code Civil* da França, em seu art. 1.162, que determinava que: "Em caso de dúvida a convenção se interpreta contra aquele que a estipulou e a favor de quem surge a obrigação contratada" (*Dans le doute, la convention s'interprète contre celui qui a stipulé et en faveur de celui qui a contracté l'obligation*).

[61] Cf. IHERING, Rudolf von. *Law as a mean to an end*. New Jersey: Lawbook Exchange, 1999, p. 259.

Este mesmo preceito foi incorporado como máxima interpretativa do direito contratual em diversos países (UK, EUA, Canadá, Índia, Bélgica, Espanha[62], Itália[63] e outros países), sob a forma do critério *contra proferentem,* ou seja, no sentido de que uma cláusula contratual ambígua deve ser interpretada contra o seu proponente, em um caso de disputa contratual.

Tal critério aparece no Capítulo 4 dos Princípios da *Unidroit* para os contratos comerciais internacionais (*Principles for international commercial contracts*). Determina o art. 4.6 que (*contra proferentem rule*): "Se os termos de um contrato proposto por uma das partes não é suficientemente claro, deve ser preferível a interpretação contra a parte proponente" (*If contract terms supplied by one party are unclear, an interpretation against that party is preferred*). Os fundamentos para esta interpretação decorrem do fato de que a parte que propõe a cláusula deve suportar os riscos pela falta de clareza da formulação realizada (*Such a party should bear the risk of possible lack of clarity of the formulation chosen*). Esta regra trata de alocar o ônus da prova para a parte que originalmente propôs a cláusula e no caso de conflito contratual exige o seu cumprimento, de tal modo que não tire vantagem indevida desta. Os Princípios da *Unidroit* ressaltam, contudo, que essa cláusula deve ser analisada em suas circunstâncias, de tal modo que quanto mais as partes se envolveram em negociações menor é a sua força absoluta.

Essa cláusula passou a ser utilizada na proteção do consumidor em diversas leis e códigos nacionais. No caso brasileiro, este critério interpretativo tornou-se princípio contratual no art. 47 do CDC que impõe: "Art. 47. As cláusulas contratuais serão interpretadas de maneira mais favorável ao consumidor".

Outra versão do critério *in dubio contra fiscum* aparece reformulado sob a construção *in dubio pro libertate*, como decorrência do reconhecimento do direito fundamental à liberdade como um dos mais relevantes pilares da ordem constitucional. Na Constituição alemã (*Grundgesetz*), aparece claramente este

---

[62] Código Civil Espanhol: "Art. 1.288. La interpretación de las cláusulas oscuras de un contrato no deberá favorecer a la parte que hubiese ocasionado la oscuridad".

[63] "Art. 1.370. Interpretazione contro l'autore della clausola. Le clausole inserite nelle condizioni generali di contratto (1341) o in moduli o formulari (1342) predisposti da uno dei contraenti s'interpretano, nel dubbio, a favore dell'altro."

sentido no art. 2 (2) que determina: "A liberdade da Pessoa é inviolável" (*Die Freiheit der Person ist unverletzlich*). No mesmo sentido, determina a CF/88 que:

> *Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...].*

Para esta tese, o Estado deve assegurar a liberdade do cidadão e "[...] não pode retirar essa liberdade com a simples aplicação do princípio da igualdade". Ressalte-se que o reconhecimento de que os direitos fundamentais possuem um duplo sentido, tanto de proibição de intervenção (direito de defesa) como também de direito de proteção. Deve-se, cuidar, contudo, que não se trata de uma restrição ou limitação em sentido estrito dos direito fundamentais.

Em alguns sistemas constitucionais, tais como a Bélgica[64], o critério é identificado e derivado do princípio da legalidade (*legality*), de tal modo que somente a lei poderá instituir obrigações tributárias materiais, sendo vedado à administração tributária e ao Judiciário expandir o sentido da norma de modo a aumentar a carga fiscal do contribuinte. Não há como identificar, em nosso entender, diretamente este critério com o princípio da legalidade, mesmo que os seus sentidos se aproximem quanto à finalidade pretendida.

A moderna doutrina tributária e o constitucionalismo contemporâneo fundaram algumas indagações cruciais ao embate com o dogma trazido pela tradição anterior de interpretação conforme o célebre brocardo de *Modestino*. Novas compreensões foram introduzidas no sentido de relativizá-lo, tais como:

i) nem sempre ser *contra fiscum* é *pro libertate;*
ii) nem sempre ser *contra fiscum* é *pro livre* iniciativa ou individualismo; e
iii) nem sempre ser *contra fiscum* é ser a favor da capacidade contributiva.

Vejamos, pois, o caso de um contribuinte que sofre com a concorrência desleal por parte de concorrente que sistematicamente faz uso de esquemas societários ou

[64] Art. 110 da Constituição da Bélgica.

tributários maliciosos, artificiosos, vazios de sentido econômico e adquire por força da má-fé vantagem econômica sem substrato na eficiência negocial. Nesse caso, a ação do fisco contrária a essas ações não seria em favor de todos os demais contribuintes? Não seria apenas em prol do fisco e da sociedade, mas de cada um dos demais contribuintes em mesma situação? Não haveria aqui uma defesa do fisco da manutenção do equilíbrio de direitos fundamentais em um plano horizontal (contribuinte-contribuinte), de caráter nitidamente isonômico?

Essas e outras questões serão objeto de questionamento e defesa de um novo ponto de vista radicalmente distinto: *in dubio pro fiscum.*

7.5.2 In dubio pro fiscum

Originalmente, o critério *in dubio pro fisco* parecia ser apenas a defesa do poder sobre os vencidos ou os dominados, contudo, logo surgiram vozes alegando ser esta uma forma de defesa da igualdade.

Tais sentimentos tornaram-se ainda mais vivos com a identificação do fisco como uma forma de financiamento do Estado Democrático e Social. Este critério não aparece identificado pelos autores como um critério enunciado nos textos legais romanos, tampouco como tendo sido adotado como modelo de interpretação geral. Identifica-se em passagem do Código Justiniano um critério favorável ao fisco (*de sententiis adversus Fiscus latis retractantis*)[65].

Contudo, alguns autores identificam indícios desta tese em Roma, dado que a expressão *fisco* detinha um duplo significado: de um lado, aparecia como a receita destinada ao tesouro privado do Imperador (*fiscus Caesaris*), de outro, aparecia como o conjunto de receitas públicas (*aerarium populi romani*) de competência do Senado Romano. Cabe ressaltar que no direito romano o direito tributário não detinha um tratamento autônomo como disciplina de direito público, sendo que não existia claramente a noção da fiscalidade como fonte de financiamento do bem comum.

A história do direito tributário apresentará essa dualidade de valores em choque, de um lado, o interesse geral representado pelo fisco e, de outro, o

---

[65] Código Justiniano I, IX.

particular representado pelo contribuinte. Some-se a isso o fato de que existia a percepção de que o poder exercido em suas diversas formas (monarquia, república ou aristocracia) buscava de algum modo o bem comum, o interesse geral e público e entenderemos a razão pela qual o critério ressurgirá de modo avassalador com o aumento da cidadania, dos espaços de representação e do voto substituindo a vassalagem[66].

O critério *in dubio pro fisco* é igualmente apresentado como um modo de combate ao comportamento fraudulento por parte do contribuinte (*in fraudem legis agree*), ou seja, em que se infringem as palavras da lei e contorna o propósito (*qui salvis verbis legis sententiam ejus circumvenit*, Dig. 1.3.29). O critério aparece como uma forma de superação do excessivo formalismo, que prejudica a igualdade na distribuição encargos[67].

A defesa do critério seria igualmente uma fundamentação em prol dos interesses gerais de todos os indivíduos como um todo e de cada contribuinte mediatamente.

Esses argumentos, contudo, foram igualmente postos em xeque pela doutrina, dado que se assentam em alguns pressupostos questionáveis. Existe um salto lógico entre a afirmação de que o Estado busca o bem comum, de que a fiscalidade financia os meios para alcançar esses fins e o entendimento de que *sempre* a intepretação *pro fiscum* representa uma solução justa. Não existe um axioma que diga que a justiça geral deve ser sempre preferível a justiça particular. Pelo contrário, em alguns casos, a justiça particular possui maior valoração do que a aplicação da justiça geral.

De outro lado, o sistema é repleto de situações em que o interesse geral somente se sobrepõe ao interesse particular como exceção, em que o sacrifício individual mereça a justa reparação, tal como no caso da desapropriação[68], na

---

[66] Cf. MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 1983, p. 133.

[67] "L'opinione secondo cui una rigida interpretazione della legge meglio tutela il contribuente ha peraltro condotto, specie in Italia e in Francia, a un eccessivo irrigidimento del formalismo, che a sua volta si è risolto nel considerare legali gli stessi interventi elusivi." POMPEO, Valeria. La frode alla legge nel diritto interno e l'uniformazione europea della disciplina dei contratti. Tesi di Dottorato. Scuola Dottorale Internazionale di Diritto ed Economia "Tullio Ascarelli". Dottorato di Ricerca in "Diritto privato per l'Europa" – Diritto Civile, XXII ciclo Università degli Studi Roma).

[68] "Art. 5º [...] XXIV – a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição."

requisição administrativa, na vedação de confisco[69], na proibição de privilégios para empresas públicas e sociedades de economia mista[70], na garantia do mínimo patrimonial (bem de família), no princípio preservação da empresa, nas normas protetivas aos usuários de serviços públicos concedidos, permissionados ou delegados[71].

Entender que existe uma cláusula geral *pro fisco* com base em um princípio pétreo da supremacia do interesse público com eficácia plena e irresistível seria admitir um sistema constitucional que não existe: o Estado Total. Nesse caso, toda a sociedade voltar-se-ia para a realização dos interesses gerais, cada interesse particular estaria subordinado aos desejos públicos selecionados pelo corpo administrativo e dirigente. Haveria uma absorção de todos os patrimônios pela esfera pública e cada interesse particular somente seria legitimado se não entrasse em confronto com a vontade geral.

Pelo contrário, não há em nosso sistema nenhuma valoração absoluta da preferência econômica ou social pela intervenção do Estado na economia, de tal modo que inexiste uma absorção da esfera econômica privada pelo estatal; pelo contrário, esta esfera acaba sendo preterida em diversos casos pela atuação privada em setores de interesse geral mediante concessão ou delegação (telefonia, energia, transportes, água e saneamento, entre outros) ou pela atuação social complementar (imunidades às entidades sociais e educacionais). Igualmente, há vedação constitucional expressa à atuação econômica direta do Estado na economia, ressalvados os casos de relevante interesse coletivo ou segurança nacional[72].

O pior argumento, contudo, é o de natureza realista que afirma que o sistema

---

[69] "Art. 150. [...] IV – utilizar tributo com efeito de confisco."

[70] "Art. 173, § 1º [...] II – a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 19, de 1998) e § 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado."

[71] "Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos. Parágrafo único. A lei disporá sobre: I – o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão; II – os direitos dos usuários."

[72] "Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei."

tem adotado uma interpretação *pro fiscum* na maioria dos julgados e, portanto, trata-se da interpretação oficial dos intérpretes da constituição, com vigência real. Tal argumento teria o mesmo sentido que afirmar que o descumprimento sistemático de valores, princípios e regras juridicizou o ilícito, tornando valor o desvalor, lícito o ilícito, e substitui a interpretação jurídica pela interpretação política do poder, que com sua força irresistível sufoca o jurídico. Nesse caso, não estaríamos mais tratando do "direito" tributário nem de um Estado submetido ao Direito. Assim, não olharíamos mais o dever-ser, nos contentando com o ser das vontades volúveis do poder de sujeitar. Não precisaríamos mais estudar o Direito, mas estudar como titular-se com a outorga para decidir sem reservas.

7.7.3 In dubio pro lege

Outro critério utilizado é *in dubio pro lege* como uma forma de superação do clássico impasse entre a defesa do critério *in dubio pro fiscum* e do *in dubio contra fiscum*. Este é oriundo da opção pelo brocardo latino *ut res magis valeat quam pereat*, que determina que, quando uma norma não é suficientemente clara, deve ser buscado o sentido que preserve a sua utilidade, de tal modo que é melhor a sua utilização (*valeat*) do que simplesmente ignorá-la (*pereat*). Trata-se de uma norma com sentido valorativo neutro, que não explicita exatamente qual o valor ou finalidades a serem buscadas, devendo ser apreciadas caso a caso na *interpretação útil* da norma. O efeito prático é estabelecer um comando de autorização para o intérprete aplicar no caso concreto a sua axiologia, as suas preferências e ideologias, em um modelo decisionista tão ao gosto do positivismo. Os critérios uniformes são substituídos pela decisão individual do intérprete, como se o sistema não elegesse previamente quais os valores, e não apenas as normas, que devem ser respeitados.

7.7.4 In dubio contra sacrificium

Em nosso entender, o critério que melhor evoca o sentido constitucional é *in dubio contra sacrificium,* no sentido de que a exigência de sacrifício particular não pode ser deduzido de preceitos tácitos. Todo sacrifício decorre de uma norma

expressa do ordenamento, sob pena de se traduzir em arbítrio, abuso ou confisco.

Este critério evoca o problema da restrição constitucional de direitos fundamentais, visto que a tributação sempre significará uma retirada de patrimônio do contribuinte em prol das tarefas públicas. Para Jorge Reis Novais: "no texto constitucional ou na literatura especializada são correntes as referências a 'restrições', 'limites' ou 'leis restritivas' de direitos fundamentais para significar uma ideia comum de afectação ou intervenção estatal no domínio dos direitos fundamentais com algum sentido desvantajoso para os interesses da liberdade"[73]. Tem se entendido que há três limites aos direitos fundamentais[74]: i) os imanentes que excluem certos modos de seu exercício; ii) os que resultam de colisões, ou seja, de limitações recíprocas; e iii) os decorrentes de leis restritivas na salvaguarda dos valores constitucionais.

As *limitações imanentes dos direitos fundamentais* são aquelas que excluem certos modos de seu exercício. Esta teoria parte do entendimento de que os direitos fundamentais possuem um conteúdo mínimo, que não pode ser violado, sob pena de ofensa direta ao direito fundamental. Encontraremos na Constituição alemã" :em nenhuma hipótese um direito fundamental poderá ser afetado em sua essência. Ao [75]" assim se admitir, pressupõe-se igualmente que os direitos fundamentais não podem ser ofendidos em sua estrutura, mesmo reconhecendo que possuem limites e não são absolutos. Assim, o direito fundamental à liberdade à auto-organização dos negócios privados do contribuinte não autoriza que atue em fraude à lei.

Situações diversas decorrem quando as limitações resultam de colisões, ou seja, de *limitações recíprocas e decorrentes de valores e princípios constitucionais*. O texto constitucional brasileiro apresenta um caráter nitidamente complexo, visto que, sendo fruto de um esforço político de base ampla na superação do regime autoritário, contemplou um amplo espectro ideológico na eleição de seus valores fundamentais: individualismo, Estado Social, liberdade, igualdade, entre outros. Estes se apresentam axiologicamente no mesmo plano normativo, fazendo com que os métodos

---

[73] Cf. NOVAIS, Jorge Reis. *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 2003, p. 155.
[74] Cf. PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Intepretação constitucional e direitos fundamentais*. São Paulo: Renovar, 2006.
[75] "Art. 19. (2) In keinem Falle darf ein Grundrecht In: seinem Wesensgehalt angetastet werden."

tradicionais de interpretação (hierárquico, cronológico e especialidade) não funcionem adequadamente. Como solução, exige-se a ponderação como método complementar na busca da unidade constitucional. Assim, por exemplo, permite-se igualmente o direito fundamental à liberdade à auto-organização dos negócios privados desde que o contribuinte não ofenda outros princípios constitucionais, tais como a livre concorrência. O abuso de direito do contribuinte é vedado se praticar uma ofensa a outros princípios constitucionais, a serem verificados no caso[76]. Podemos citar como exemplo o caso *American Virginia*, em que o contribuinte se utilizava sistemática e dolosamente da inadimplência como mecanismo anticoncorrencial.

Podemos citar como exemplo de *lei restritiva na salvaguarda dos valores constitucionais*. Vigora de modo geral a eficácia imediata dos direitos fundamentais (aplicabilidade imediata), conforme o art. 5º, § 1º, do texto Constitucional ("As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata"). Em determinados casos, o texto constitucional expressamente instituiu reservas ou restrições, tais como no caso das imunidades das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que devem atender os requisitos da lei (art. 150, VI, c, da CF/88).

A interpretação *in dubio pro fisco* se caracterizaria, em nossa opinião, em uma restrição a direito fundamental não expressamente autorizada pelo texto constitucional e não prevista em nenhum dos casos anteriores. Esta renúncia tem sido aceita no direito comparado em relação aos direitos da comunidade, ordem pública e vedação de abuso de direito. Contudo, a sua admissão deve ser realizada sob severos limites, sob pena de ofender o conteúdo essencial do direito, a prerrogativa de estabelecer restrições concedidas ao Legislativo e a prevalência *a priori* dos interesses individuais.

Cabe ressaltar a pertinência do texto de Reis Novais:

> daí resulta esse atributo de entricheiramento (Nino) dos bens jusfundamentalmente protegidos contramedidas restritivas que visem o benefício de outros de entidades supra individuais ou do interesse geral. Desde que estas medidas afectem desfavoravelmente

[76] Cf. PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação constitucional e direitos fundamentais*. São Paulo: Renovar, 2006, p. 289.

> o âmbito nuclear da liberdade individual, ou seja, a área de autonomia exigida pelo princípio da dignidade da pessoa humana, o sacrifício imposto, mesmo que o seja a uma só pessoa e mesmo que tenha como contrapartida, numa perspectiva utilitarista, o incremento significativo das utilidades da sociedade no seu conjunto é inadimissível[77].

Entendemos, desse modo, que a atribuição de sacrifício aos contribuintes deva ser realizada nos limites expressos do ordenamento e somente em situações excepcionais muito claras. Este entendimento encontra-se igualmente no brocardo latino que determina que a construção mais favorável deve ser escolhida em detrimento daquelas mais gerais ou duvidosas (*benignior sententia in verbis generalibus seu dubiis, est praeferenda*).

7.8 Interpretação literal e restritiva

A interpretação literal-gramatical é tida como aquela na qual o intérprete se limita ao sentido literal da linguagem conforme o léxico oficial, o vocabulário jurídico ou o jargão técnico (terminologia ou léxico especializado). Em verdade, a obviedade dessa afirmação esconde uma complexa realidade. As palavras, a linguagem e a gramática são repletas de perplexidades, ambiguidades e dificuldades que exigem uma profícua atividade do intérprete.

O sentido literal-gramatical, conforme a linguagem ordinária da norma demanda o conhecimento perfeito da linguagem e do idioma nacional, de acordo com o léxico nacional. O léxico pode ser definido como o acervo de palavras de determinado idioma, ou seja, o conjunto de palavras (significantes) que determinada língua possui para representar significados. Uma característica particular do léxico nacional é sua historicidade, dado que a quantidade de palavras disponíveis varia conforme o tempo, bem como a relação entre palavra e significado representado. Assim, uma palavra pode se tornar ultrapassada, arcaica, inutilizada, incorporada ou mudar o seu sentido conforme o tempo[78]. Os usuários da linguagem podem

---

[77] Cf. NOVAIS, Jorge Reis. *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 2003, p. 604.

[78] Cf. FROMKIN, Victoria; RODMAN, Robert; HYAMS, Nina. *An introduction to language*. Boston: Wadsworth, 2010.

modificar as conotações (sentido contextual) dos lexemas (unidades do léxico), alterando a estrutura do léxico.

A gramática realizará a divisão das palavras em classes, tais como os substantivos, os adjetivos e os verbos. Esta é a parte da linguística que trata das unidades e regras da linguagem, especialmente em seus três níveis: sintaxe (combinação de palavras em frases e frases em sentenças), semântica (regras para designação de significados para significantes) e pragmática (relação dos signos e sentidos com os seus sujeitos).

Existe claramente uma tensão entre a linguagem denotativa (sentido referencial) e a conotativa (sentido contextual). Toda a palavra é um objeto cultural e representa o sentido de seu tempo, de tal modo que o seu uso pode ter significados distintos para diversas gerações ou gerações de usuários da palavra. Geralmente, os estudos linguísticos alertam para o fenômeno dos cognatos (lat. *co-gnatus* ou parentesco), ou seja, das palavras que, apesar de possuírem a mesma origem, têm significados distintos, especialmente entre dois idiomas. Assim, a palavra *grau* em alemão não significa *grau*, mas *cinza* ou *cinzento*. Esse fenômeno pode ocorrer igualmente com palavras no mesmo idioma entre regiões distintas e épocas diversas, denominado em inglês de *doublets*. Este fenômeno chama-se heterossignificação ou heterossemântico[79].

A busca da precisa significação das palavras é almejada pela linguística por meio de seus campos de estudo: etimologia, dialectologia, a linguística histórica, dentre outros campos especializados. A etimologia possui por objeto de estudo a mudança das palavras, como se formam e como seus significados se formam e alteram conforme o tempo. A dialectologia, por sua vez, é o estudo da linguagem de determinados grupos geográficos ou por afinidade. A linguística histórica busca compreender a história interna (aspectos unicamente linguísticos) e externa (aspectos extralinguísticos) das palavras.

A *ambiguidade* deriva de um problema de multiplicidade de sentidos (polissemia), ou seja, ela pode assumir mais de um significado conforme o contexto

[79] Cf. CINTRA, Geraldo. *Cognatos*: sistematização e implicações, Cadernos do Centro de Línguas, São Paulo: Humanitas / FFLCH-USP, n. 2, 1998, p. 137-142.

em que se encontre. Assim, as palavras *renda*, *operações* e *empresa* podem possuir um significado jurídico, econômico ou contábil.

A *vagueza* deriva do acervo de significações que uma palavra possui, quanto mais genérica ela for, maior o número de significações que vier a assumir, maior será a sua vagueza, visto que poderá ampliar a incerteza sobre o significado escolhido.

Por último, *historicidade* ou *porosidade* significa que a polissemia deriva dos diversos sentidos que a palavra pode possuir com o tempo. A palavra pode ter seu sentido alterado ou mesmo extinto pelo desuso, conforme o passar dos anos.

Conforme observa João Maurício Adeodato, nem sempre a polissemia significa um defeito da linguagem e, pelo contrário, quando calculadas e mantidas sob controle, permitem um texto normativo mais flexível e aberto às mudanças comportamentais, permitindo maior adequação na aplicação normativa.

Ao lado da interpretação literal existe um verdadeiro mundo novo de significações permitidas pela *linguagem figurada*, que tornam o texto mais enfático, complexo e sofisticado. Dentre inúmeras possibilidades de estilo literário, podemos citar exemplificativamente os seguintes recursos: *alegoria, aliteração, alusão, anacefalcosis, anáfora, anagrama, alepsis, antanagoge, anticlímax, apagóresis, aporia, architextualidade, calumbur, dialefa, diaporese, diérese, écfrase, epanástrofe, epânodo, epêntese, epífora, licencia, metáfora, metonímia, mimese, parábola, silepse, sorites e zeugma*, entre tantas outras formas.

O uso desses recursos de estilo possui grande força retórica, como instrumentos de convencimento e persuasão. Veja-se, por exemplo, o uso do *hysteron proteron* (último antecedente), que faz uso de uma inversão na apresentação das ideias como forma de chamar a atenção para um ponto importante, sem respeitar a sua ordem temporal. Na cultura popular, encontramos os departamentos de "achados e perdidos" como exemplo. Outro exemplo está na norma constitucional do imposto sobre exportação para o exterior, por óbvio que esta somente pode ocorrer para o exterior, contudo, esta figura tem por objetivo evitar a incidência de IE nos casos de operações entre Estados-membros da federação

Desse modo, o raciocínio que demanda simplesmente a *interpretação literal* tem sido questionado, visto que a palavra pode ter mais de um sentido, sentidos diversos em contextos variados ou ser objeto de ambiguidade, de tal modo que os

hermeneutas têm preferido a aplicação de métodos mais completos de extração de sentido, ou seja, "mais importante e de mais força que a palavra é a intenção de quem a afirma" (*prior atque potentior est, quam vox, mens dicenti*).

Igualmente prudente deve ser o uso do brocardo latino *in claris cessat interpretatio* ("onde houver clareza cessa a interpretação"). De um lado, ele pressupõe algo quimérico: o processo interpretativo sem interpretação. Sempre haverá interpretação, mesmo existindo texto preciso, claro ou objetivo. Algo bem diverso é o *abuso interpretativo*, de onde se pretende extrair a fórceps significações para além do texto, de tal modo a encontrar resultados diversos.

Afirmar que interpretação literal não esgota o processo interpretativo é uma coisa, dizer que ela é desnecessária é algo absolutamente diverso. É lugar comum asseverar que a interpretação literal é pobre, contudo, tal afirmação não é essencialmente correta, visto que ela é o primeiro nível de interpretação: a compreensão do texto. Trata-se de um momento deveras fundamental, dado que dele irão se extrair os elementos essenciais da construção de sentido da norma.

Existe uma distinção entre *interpretação literal* e *restritiva*. No caso da *interpretação restritiva*, o intérprete reduz o leque de significações da norma, ou seja, o seu campo de incidência, de tal modo que deduz por uma redução da vontade do legislador. O célebre brocardo latino representa bem esta ideia ao afirmar que este "escreveu mais do que realmente pretendia dizer" (*plus scripsit quam voluit*). Por exemplo, em uma interpretação restritiva "aproveitamento indevido de créditos", pode significar somente a compensação indevida; em uma interpretação literal, significaria todas as formas de aproveitamento indevido: ressarcimento e compensação. No caso de uma interpretação extensiva, poderia ser utilizada para abarcar inclusive os casos de aproveitamentos devidos ou não aproveitamentos.

O texto do CTN exige e limita a interpretação literal para os seguintes casos: *suspensão ou exclusão do crédito tributário*, *outorga de isenção*, *dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias*. Dispõe seu art. 111 que:

> *Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*
>
> *I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

7.9 Regras para interpretação literal, restritiva e extensiva

A preferência pela interpretação literal no pensamento remonta aos glosadores encontrará adeptos na escola da exegese e na pandectística.

Os glosadores (*mos itallicus*) representam um monumental esforço de reconstrução do pensamento da Idade Média, por meio do esforço de interpretação do Direito Romano, recém-redescoberto na Europa. A recepção do Direito Romano na Europa medieval permitiu um salto sem precedentes no desenvolvimento jurídico europeu. Um dos primeiros trabalhos produzidos na alta Idade Média foram as glosas gramático-filológicas da *Institutas* de Justiniano, dentre outras obras romanas relevantes (*Epitome Juliani, Digesto, Summa Perusina e Epitome Codicis*)[80]. Estes trabalhos iniciais têm por objetivo a realização de glosas simples (anotações nos textos romanos) com o intuito de elucidar o conteúdo da antiga lexicografia, exegeses filológicas e distinções lógicas iniciais sobre os conflitos entre as soluções no direito romano, no direito canônico e nos direitos locais.

Os estudos iniciais aplicavam os fundamentos lógico-gramaticais do *trivium* para ensinar o uso da linguagem oficial aos funcionários do Estado e da Igreja, bem como para harmonizar o direito romano com o direito não romano medieval[81]. Nas últimas décadas do cinzento século XI, encontraremos um refundador dos estudos jurídicos *Irnerius* (*magister artium*)[82] e todo o esforço da época em proceder a recenção crítica do *Digesto*.

A interpretação dos textos pelos glosadores tinha por objetivo edificar uma construção jurídica harmônica e com anseios de dogmática, ou seja, *fundada em princípios sólidos com força de autoridade*. Para Franz Wieacker, esta se tornou a "primera dogmática jurídica autônoma da história universal"[83]. Para os jurista

---

[80] Cf. WIEACKER, Franz. *História do direito privado moderno*. Coimbra: Calouste Gulbelkian, 1980, p. 32.

81 Idem.

[82] Nascido em 1050 e falecido em 1125, na Bologna.

[83] Cf. WIEACKER, Franz. *História do direito privado moderno*. Coimbra: Calouste Gulbelkian, 1980, p. 53.

medievais no *Corpus Iuris*, a própria razão se convertera em palavra (*ratio scripta*)[84] imune a considerações sobre a sua justeza, utilidade ou críticas[85].

No pensamento dos glosadores, a interpretação de uma palavra (*verba*) ou texto isolado (*significatio verborum*) constituía revelação de uma verdade em si, sem nenhuma referência a outros sentidos ou textos e é justamente nessa unidade básica de interpretação, a glosa, que se procede a busca do sentido textual[86]. No entanto, se cada trecho contém uma verdade em si, não se cogita da possibilidade da existência de contradições entre partes de um texto, exigindo um esforço silogístico de construção de consistência (ausência de contradições), por meio de artifícios lógicos como compatibilidade de textos aparentemente contraditórios (*distinctiones et subdistinctiones*) e subsunção de textos diversos a uma mesma regra (*quanto magis res omnis distinguetur tanto melius operatur*)[87]. As *distinctiones* procuravam estabelecer uma interpretação sistemática de diversas partes do texto por meio de divisões e subdivisões analíticas de conceitos em partes articuladas e autônomas, afastando progressivamente as antinomias[88]. Outros esquemas interpretativos utilizados eram: o *apparatus*, as *quaestiones*, a *regulae iuris*, as *dissensiones dominorum*, os *casus* e a *summae*[89].

O *apparatus* consistia na tentativa de esclarecimento coerente de diversas partes do texto. As *quaestiones* assumiam a forma de disputas em casos controversos envolvendo uma questão de fato (*quaestio facti*) e uma questão jurídica (*quaestio iuris*), cujo resultado previa uma decisão (*determinatio*). As *regulae iuris* isolavam conceitos de seu contexto, permitindo uma aplicação consistente, geralmente sob a forma de brocardos, ou seja, frases incisivas e elucidativas de complexos conceitos. As *dissensiones dominorum* baseavam-se no estudo das divergência dos mestres sobre as grandes questões. Os *casus* tentavam explicitar

---

[84] BELLOMO, Manlio. Der Text erklärt den Text: Über die Anfänge der mittelalterlichen Jurisprudenz. *Rivista Internazionale di Diritto Comune*. 4. Roma: Il Cigno Galileo Galilei – Edizioni di Arte e Scienza, p. 51-63, 1993.

[85] Cf. WIEACKER, Franz. Ob. cit., p. 48.

[86] Ibidem, p. 50.

[87] Ibidem, p. 53.

[88] Cf. SECKEL, Emil. *Distinctiones glossatorum*: Studien zur Distinktionen-Literatur der romanistischen Glossatorenschule: verbunden mit Mitteilungen unedierter Texte, Berlin: O. Liebmann, 1911.

[89] Cf. MASSAÚ, Guilherme Camargo. O Precursor: Irnério. *Rev. Disc. Jur. Campo Mourão*, v. 4, n. 1, jan.-jul. 2008, p. 68.

um caso por meio da aplicação normativa, sem a previsão de uma disputa, tal como nas *quaestiones*[90]. As *summae* representavam uma súmula (resumo) de uma certa interpretação.

É impressionante a variedade e a sabedoria das *regulae iuris* utilizadas no labor exegético, bem como é surpreendente que a sua riqueza tenha se perdido para as gerações posteriores, especialmente por uma crítica direta ao seu uso indiscriminado e desconectado das suas circunstâncias históricas. Dentre estas podemos destacar as seguintes:

> – *Scire leges non hoc est verba earum tenere, sed vim ac potestatem* – conhecer a lei não significa conhecer as suas palavras, mas sua intenção e propósito (Dig. 1, 3, 17).
> – *Ratio attenditur magis quam dictum* – deve dar-se mais importância à razão do que às palavras (Charles Cahier, Quelques Six Mille Proverbes 567).
> – *Verba accipienda sunt secundum subjectam materiam* – as palavras devem ser entendidas com referência à sua matéria.
> – *Si nulla sit conjectura quae ducat alio, verba intelligenda sunt ex proprietate, non grammatica sed populari ex usu* – se uma inferência não conduz a uma conclusão diferente, as palavras devem ser entendidas no seu sentido próprio e não de acordo com o seu uso gramatical, mas no seus sentidos ordinário e coloquial.

As *regulae juris* foram sistematizadas por *Bonifacio VIII* no *Liber Sextus Decretalium,* em 88 regras para orientar decisões e interpretações no direito canônico. Podemos destacar, por exemplo, a que afirma que: "o que é concedido para o benefício de alguém não pode ser utilizado em seu prejuízo" (*Quod ob gratiam alicuius conceditur non est in eius dispendium retorquendum*)[91].

Para os glosadores, a interpretação não é apenas o ponto de partida da interpretação, mas igualmente o ponto central do seu trabalho[92]. A partir do século XVI, os humanistas passaram a utilizar o método sistemático (histórico, teleológico e filológico) para entender o direito, conhecido como *mos gallicus.*

---

[90] Cf. NEVES, António Castanheira. Método jurídico. *Digesta*: Escritos acerca do direito, do pensamento jurídico, da sua metodologia e outros. Coimbra: Coimbra Editora, 1995, v. 2, p. 293.
[91] Cf. HERBERMANN, Charles. Regulæ Juris. *Catholic Encyclopedia*. Robert Appleton Company, 1913.
[92] Cf. SALGADO, Karine. O direito tardo medieval: entre o ius commune e o ius proprium. *Rev. Fac. Direito UFMG*, Belo Horizonte, n. 56, jan.-jun. 2010, p. 248.

Outra corrente defensora da interpretação literal foi a *Escola da Exegese* que possuía substanciais elementos ideológicos para defender a plenitude lógica do direito legislado, visto que a lei representava a tão desejada vontade popular como fonte do Direito. Depois séculos de opressão por reis, imperadores e tiranos das mais variadas ordens, a existência de um parlamento popular significava uma verdadeira revolução. Durante séculos, a Europa havia sido governada por reis, tiranos e oligarquias elitistas e muitas vezes sanguinárias, de tal modo que pensar em um regime social e político de igualdade e liberdade era uma revolução sem paralelo na história mundial.

A escola da exegese tem-se por iniciada na França em 1804, pelos fundadores Claude Étienne Delvincourt (Institutes de Droit Civil Français – 1808), Jean-Baptiste-Victor Proudhon (Cours de Droit Français – 1809); Charles Bonaventure Marie Toullier (Droit Civil Français – 1811); Jacques de Maleville (Analyse Raisonnée de la Discussion du Code Civil au Conseil d'État – 1804-1805), entre outros.

As leis expressavam a busca dos direitos naturais tão insistentemente negados por regimes impostos pela força, que feriam as liberdades básicas. A escola da exegese possuiu três grandes fases: um período de formação, que inicia em 1804 com a promulgação do Código Civil (*Code Civil*); depois dos anos de 1830 surge a época de apogeu até os anos de 1880; e, enfim, o declínio inicia nesta década, com ápice em 1899, com a publicação do livro de François Gény *Método de interpretação e fontes do direito privado* (*Méthode d'interprétation et sources en droit privé*), propondo uma concepção para um direito privado para além da exegese.

A escola da exegese partirá de uma assunção de suficiência (*suffisance*) e plenitude (*plénitude*) da lei escrita de tal modo que se afirmaria a existência de uma servidão à palavra (*servitude à la lettre*). Esta concepção radicalizará a ideia de separação dos poderes (*séparation des pouvoirs*) ao identificar o direito com a lei, negando à jurisprudência a condição de força normativa (*source normative*)[93]. Bonnecase identifica cinco características distintivas da doutrina da escola da exegese: o culto ao texto da lei (*religion du Code*), o princípio do predomínio da intenção do legislador (*de l'esprit de la loi à l'intention du législateur*), a proclamação

---

[93] Cf. VIDAL, Michel. La propriete dans l'ecole de l'exegese en France. *Quaderni Fiorentini per la storia del pensiero giuridico moderno*, 5-6, 1976-77.

da onipotência e infalibilidade jurídica do legislador (*l'*étatisme), contradição inerente na crença simultânea da onipotência do legislador e da noção metafísica do Direito na concepção do Direito e culto exagerado do argumento de autoridade, transbordando como forma de conformismo institucional (*conformisme institutionnel*)[94].

Atribui-se a Bugnet a frase mais radical do período, ao afirmar em tom categórico algo que presumivelmente deveria arrepender-se: "eu não conheço o direito civil, eu ensino o Código de Napoleão"[95]. Devemos debitar este exagero ao clima enebriante da consolidação da nação francesa no início do século XIX para além das classes, estatutos principalmente pelo modelo social elitista e corrupto[96]. Para além das regiões, dos estatutos sociais, agora todos são igualmente franceses. A Revolução tinha trazido para a França de uma só vez: a igualdade, o império da vontade popular e um Código, conquistas que deveriam ser defendidas pela persuasão e pelas palavras contra seus inúmeros inimigos das forças da reação.

Esta escola adotava uma posição ideológica altamente consolidada de entendimento restritivo da atuação do Poder Judiciário, limitando ao legislador o poder soberano de elaborar leis e estabelecer obrigações. Adotava um método interpretativo legalista e dedutivista, em que se privilegiava a compreensão exata da vontade popular plasmada na regra jurídica[97]. Exigia-se um esforço gramatical, textual, sintático e filológico das palavras da lei como forma de respeito supremo ao parlamento. Por detrás desta situação existe uma profunda desconfiança com a magistratura do regime anterior (*Ancién Regime*), dado que esta era formada anteriormente pelos membros da aristocracia, por nomeação, concessão e mesmo pela compra do cargo.

Cabe ressaltar que a sofisticação trazida pelo fenômeno da codificação produzindo um verdadeiro encantamento pela interpretação literal, pela busca de

---

[94] Cf. *Wechselseitige Beeinflussungen und Rezeptionen von Recht und Philosophie* In: *Deutschland und Frankreich – Influences et réceptions mutuelles du droit et de la philosophie en France et en Allemagne Drittes deutsch-franzosisches Symposion vom 16. bis 18. September 1999. La Bussière / Dijon: Vittorio Klostermann Frankfurt am Main, 20011-12.*

[95] "Je ne connais pas le droit civil, je n'enseigne que le Code Napoléon."

[96] Conforme *Portalis*: "Avec le Code civil, nous ne sommes plus Provençaux, Bretons, Alsaciens, mais Français", em seu *Discours préliminaire sur le projet de Code civil in* Portalis, Jean-Etienne Marie. Écrits et discours juridiques et politiques, PUAM, 1988, p. 180.

[97] Cf. LAURENT, *Cours élémentaire de droit civil*. Paris, 1878, t. I, préface p. 9.

sentido das palavras (*verba legis*) e pela investigação filológica. Se o método gramatical falhasse em encontrar um sentido claro para a lei, caberia a utilização do método lógico (silogístico-dedutivo) para suprir essas deficiências. A lei seria tomada como proposição a ser averiguada no contexto do método lógico, muitos dos quais legados do direito romano e dos glosadores, tais como: os argumentos a *contrario sensu*; as regras *ubi lex non distinguit, nec interpres distinguere potest*; entre tantos outros.

Por fim, mantendo-se ainda necessidade de desvelamento do sentido da norma, por insuficiência do método lógico-gramatical, fazia-se uso do método sistemático, que consistia na investigação com base na análise do sentido do texto com o conjunto do direito legislado. O método sistemático considera que cada lei possui seu sentido e posição no sistema legal, exigindo a compatibilização com o sentido geral do sistema jurídico.

A decadência da escola da exegese aprofunda-se com a criação da Escola da Livre Investigação Científica (*libre recherche scientifique*), liderada por François Gény (1861-1959). Para Gény, a legislação é incapaz de resolver as questões decorrentes da infinita gama de relações sociais.

O método da livre investigação científica tem por objetivo orientar o julgador nos casos de lacunas ou no caso de a ordem jurídica propiciar mais de uma solução, perante a presença de normas legais, costumeiras, precedentes judiciais ou interpretações doutrinárias. Considerando que a lei não contém todos os dispositivos necessários a abranger todos os fatos sociais, a interpretação da lei deve ser a adaptação da ordem jurídica às circunstâncias de cada momento histórico. As leis seriam criadas com a ciência e a sabedoria que olha para o passado e para a experiência e projeta as soluções para os conflitos sociais futuros, contudo, muitas vezes, o leque de alternativas propostas é incapaz de responder a natureza fugaz e mutável da realidade social, que avança em determinados casos em saltos imprevisíveis e imponderáveis. Assim, Gény ressaltará a impossibilidade dos silogismos e dos métodos lógicos para captar a mutação do tecido social e, por consequência, da plenitude e fechamento da ordem jurídica[98].

---

[98] Cf. LEROY, Maxime. *La loi*: essai sur la théorie de l'autorité dans la démocratie, 1908.

Para Gény, o Direito positivo inclui o dado e do construído[99]. O dado seria o fato preexistente a qualquer ordem jurídica, podendo ser reais, históricos, racionais (direito natural revelado pela razão) e ideais.

A escola da livre interpretação científica demonstra que o uso de métodos literais falseiam e empobrecem a realidade jurídica, por desconectá-la da realidade social. A interpretação longe de ser um modelo arbitrário deve ser fruto de um trabalho científico rigoroso capaz de compreender a realidade social e as finalidades da norma.

7.10 Pandectística

A Alemanha experimentará um fenômeno semelhante à escola da exegese, na França: o movimento denominado de Pandectística, porém com algumas diferenças marcantes. De um lado, a Alemanha apresentará uma codificação tardia, somente cem anos após o Code de Napoleon (1804), ou seja, o BGB (1900). Em França, a codificação representava um fenômeno democrático, popular e reformador, que nitidamente assustava a classe dominante conservadora na Prússia.

A Pandectística utilizava o estudo sistemático do direito romano como metodologia de base para a construção de conceitos jurídicos. Apesar das claras limitações desse método, a Ciência Jurídica na Alemanha conseguiu progressos notáveis. O próprio nome da escola advém de uma das fontes romanas: as *Pandectas*.

Em França, o direito romano surgia como mera fonte de inspiração ou fonte subsidiária, enquanto as *ordonnances* e os costumes tinham força de lei. A cadeia argumentativa girava e iniciava pelo estudo da lei, enquanto na Alemanha esta iniciava com o estudo dos textos romanos.

Como semelhança, podemos apresentar uma postura de interpretação rígida nas duas escolas. No caso alemão, esta rigidez era atenuada, enquanto em França havia total submissão a *volunté générale* prevista na lei.

---

[99] Cf. GÉNY, François. *Science et technique en droit privé positif* (1914-1924).

Cabe ressaltar o correto sentimento já expresso por Correa Telles, em 1815, sobre a insuficiência da mera interpretação literal-gramatical, visto que em seu entender:

> He absolutamente preciso interpretar as Leis em hum de dous casos: I.' quando na Lei se encontra alguma obscuridade, alguma ambiguidade, ou falta de expressão: 2º O quando o sentido da Lei he claro nos termos, mas conduzir-nos-hia a consequencias falsas, e decisons injustas, se índistinctamente fosse aplicada a tudo o que parece ser comprehendido nas suas palavras[100].

[100] TELLES, Correa. *Theoria da interpretação das leis*. Lisboa: Typografia Lacerdina, 1815.

8.

Interpretação benigna

O uso de interpretação benigna aparece diretamente no art. 112 do CTN que determina a sua aplicação nos casos de sanções tributárias, da seguinte forma:

> *Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*
> *I – à capitulação legal do fato*;
> *II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos*;
> *III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade*;
> *IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação*.

Esse dispositivo se aplica unicamente em casos de dúvida sobre a aplicação da lei, não havendo a presença desta, não há como se afastar a aplicação normativa sob pena de ofensa ao princípio da legalidade e da isonomia tributária. A dúvida difere da ausência de norma ou da lacuna, ela pressupõe a existência de uma norma, contudo, o seu sentido é polissêmico, ambíguo, poroso ou obscuro. Essas dúvidas ocorrem em virtude de um mau uso de conceitos polissêmicos. Todas as palavras são polissêmicas, contudo, a falta de adequação entre a extensão, compreensão e sentido destas pode gerar problemas sérios de entendimento.

A *ambiguidade* ocorre quando a palavra possui mais de um sentido e estes forem antinômicos não permitindo indicar com clareza qual o sentido adequado para a utilização no caso concreto; a *vaguidade* ocorre quando a palavra denotar um conjunto extenso de significações, dificultando a sua compreensão atual, visto que a aplicação impõe um resultado diverso da aplicação de outro sentido possível. A *obscuridade* implica a ausência de um sentido útil a ser aplicado.

A dúvida deve ser fundada, ou seja, deve estar um dos três casos de vícios de sentido, decorrentes de uma polissemia disfuncional[1], ou seja, do mau uso de palavras com sentido aberto ou muito amplo. Esta deve ser entendida como uma patologia semântica a ser tratada com terapia analítica capaz de reconstruir um sentido sistemático. Tal situação ocorre especialmente no uso de conceitos indeterminados, cláusulas abertas ou tipos abertos, que geram clara dúvida sobre a

---

[1] CORDEIRO, António Manuel da Rocha e Menezes. *Da boa-fé no direito civil*. Coimbra: Almedina, 2001, p. 1176-1177.

conduta a ser seguida pelo contribuinte. Em especial, tal situação ocorre nos casos em que o contribuinte deve proceder ao lançamento por homologação, tentando determinar o sentido de normas que nem sempre são muito claras.

Um exemplo de aplicação desta está no entendimento que seja estendido à concordata o disposto no art. 23 do Decreto-lei n. 7.661/45, o qual prevê a exclusão da multa moratória aos casos de falência2.

Não há incompatibilidade entre o art. 112 e o art. 136 do CTN como inicialmente poderia parecer, tampouco uma antinomia entre o conceito de responsabilidade objetiva (art. 136) e de responsabilidade subjetiva (art. 112). O texto do CTN determina que a responsabilidade por infrações é objetiva e independe da intenção do agente ou do responsável, contudo, essa regra não pode ser aplicada de modo esquemático em qualquer situação, de tal modo que quando essa aplicação se der na presença de dúvidas razoáveis quanto à capitulação legal do fato, natureza ou circunstâncias materiais do fato, autoria, imputabilidade ou natureza da penalidade aplicável, então deve ser afastada a regra geral de responsabilidade objetiva e se aplicar uma norma corretiva do rigor legal desarrazoado.

8.1 Incidência normativa dos direitos fundamentais

A doutrina dos direitos fundamentais modificou fortemente o debate constitucional, abrangendo diversas inquietações teóricas sobre pontos absolutamente instigantes, tais como: qual o núcleo essencial dos direitos fundamentais? Qual a sua eficácia e estrutura normativa? Como se relacionam com os princípios formais e de competência? Serão princípios, regras, valores objetivos ou outro gênero? Existe sopesamento ou balanceamento entre direitos em colisão? Todas as questões têm sido amplamente discutidas no moderno debate constitucional3. O direito tributário ainda não se apropriou completamente dos

[2] "EMPRESA EM REGIME DE CONCORDATA. MULTA. INAPLICABILIDADE DO ART. 23 DA LEI 7661/45. Inaplicável à concordatária o preceito do art. 23 da Lei de Falências (Lei 7661/45), por tratar-se de situação jurídica distinta. Não incide no regime concordatário, a interpretação mais favorável, constante no inc. II do art. 112 do CTN, por inexistir, no caso, dúvida a ensejar sua aplicação." (TRF da 4ª Região, 1ª Seção, EIAC 96.04.06039-2, Rel. Des. Vilson Darós, *DJ* 22-3-2000)

[3] SILVA, Virgílio Afonso da. *A constitucionalização do direito. Os direitos fundamentais nas relações entre particulares*. São Paulo: Malheiros, 2005.

avanços interpretativos, contudo, esta tarefa se torna ainda mais urgente em função da necessidade de instrumentos teóricos que auxiliem quando o intérprete é exigido a tomar posição perante normas com diretrizes opostas.

Um exemplo está na utilização da *redução teleológica*, em que se produz uma redução de sentido de um dispositivo por ele ser muito amplo ou da *extensão teleológica* onde se amplia o sentido de um dispositivo por eles ser muito restrito em relação à sua finalidade. Os dois casos exigem a análise dos seguintes elementos: i) dispositivo normativo a ser interpretado; ii) sentidos possíveis em sua interpretação; e iii) análise da finalidade do dispositivo. Decorre dessa análise o pressuposto de prevalência da finalidade sobre o sentido, de tal modo que um sentido muito amplo em relação a uma finalidade prevista implicará uma redução interpretativa e no caso inverso uma ampliação de sentido.

Vejamos, por exemplo, a extensão do conceito de imunidade (norma negativa de competência) dos livros. Entender que a palavra livro signifique somente a obra produzida em papel e encadernada seria ignorar séculos de história onde este foi produzido sem a presença de prensas ou papel. Seria equivocado pensar que esta imunidade não abrange os livros eletrônicos, somente porque não são encadernados, sendo necessária uma ampliação teleológica em função da finalidade a ser protegida: os valores constitucionais da liberdade de informação, a promoção da cultura e da educação.

Verifica-se por óbvio que o elemento nuclear nessa técnica interpretativa está na identificação e delimitação da finalidade normativa que ordena o dispositivo e seu sentido. A presença de cartas constitucionais muito amplas, ambíguas, porosas e vagas torna essa tarefa interpretativa muito mais difícil. Exigir um texto constitucional exato ou muito preciso seria uma inadequação técnica, visto que ofenderia a sua natureza de carta de compromisso social e político, típico de sociedades plurais.

Deixar ao sabor do intérprete do momento escolher a melhor resposta ou melhor finalidade gera insegurança e injustiça. As finalidades mais amplas da norma tais como o bem-comum, o interesse social ou o interesse público não podem fundamentar diretamente restrições não expressamente autorizada de direitos fundamentais, sob pena de ofensa direta ao princípio da legalidade e segurança

jurídica.

8.2 Restrições não autorizadas a direitos fundamentais: análise lógico-normativa

Os direitos fundamentais possuem limites e um conteúdo essencial e é justamente sobre a determinação dos limites imanentes que tem surgido a principal linha teórica de autorização a restrições não autorizadas aos direitos fundamentais, inclusive dos contribuintes. O primeiro argumento tem sido alegado por meio da chamada “cláusula da comunidade”[4], no sentido que os direitos fundamentais individuais derivam da comunidade e, portanto, havendo confronto entre eles deve prevalecer o bem jurídico superior; ou seja, aquele que protege a existência de todos outros: a comunidade.

O problema desse argumento está em desconsiderar que se todos os direitos e bens jurídicos decorrem da comunidade, todas as situações concretas tornam-se precárias, pois sempre poderão a qualquer momento ser afastadas em prol do bem maior da comunidade. O próprio sistema constitucional limita esta saída ao determinar que é protegida a coisa julgada, o direito adquirido e o ato jurídico perfeito. Igualmente deve ser respeitado o princípio da boa-fé e da segurança jurídica.

Dessa forma, a *cláusula da comunidade* não pode ser utilizada como uma autorização genérica de limitação ou correção no exercício de direitos fundamentais, nem como uma autorização genérica ao poder discricionário para agir ou como norma ampliativa de competência (limite da estrita legalidade e da cobrança vinculada), tampouco como uma finalidade imediata a ser perseguida a todo momento para interpretação do sentido de dispositivos normativos. A busca dos interesses da comunidade está pressuposta em todas as normas do sistema, sendo que a própria defesa dos direitos individuais é tida como uma das finalidades máximas da comunidade.

Recorda Jorge Reis Novais que se alega como limitação não expressamente autorizada o argumento do direito dos outros. Assim, os direitos fundamentais para

[4] Cf. NOVAIS, Jorge Reis. *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*. Coimbra: Coimbra, 2003, p. 448.

existirem devem respeitar logicamente os direitos de outros indivíduos, sob pena de essa violação implicar ofensa ao sistema geral de direitos. Novamente aqui cabe meditar no sentido que toda a aceitação de direitos individuais implica certa medida em uma restrição aos direitos de outrem, veja-se o direito de propriedade que limita diretamente os interesses de terceiros, se configurando como oponível *erga omnes*. A possibilidade de existirem direitos excludentes aos interesses de terceiros ou da comunidade é a própria base dos direitos da propriedade protegidos constitucionalmente. Desse modo, somente quando o direito dos outros estiver claramente delimitado é que ele pode ser oponível a um direito igualmente delimitado. Como exemplo poderíamos citar o direito de vizinhança. Em matéria tributária, os direitos, do fisco ou da sociedade não podem se impor ao direito do contribuinte assentados sob clamores gerais.

Por último, cabe analisar o caso de restrições com base em leis gerais, conceitos indeterminados, cláusulas abertas ou *standards* de conduta5. Alega-se que as leis gerais possuem eficácia a ser observada pelos direitos fundamentais especialmente quando existir a proibição por parte de uma lei geral. O problema da restrição não expressamente autorizada de direitos fundamentais por leis gerais poderia ocorrer em situações diversas: i) quando o texto da lei diretamente proíbe determinada conduta ou restringe direito de forma genérica, sem determinar seus limites precisos; ii) quando o texto da lei não proíbe mas restringe abstratamente o exercício do direito; iii) quando o texto da lei estabelece condições para o exercício de um direito fundamental.

As leis gerais podem e devem delimitar os direitos fundamentais com base na ordem pública (saúde, segurança etc.), bem como determinar requisitos para a realização de direitos fundamentais. A própria existência das taxas de fiscalização ou de polícia determinam que esta atividade é constitucionalmente prevista e deve ser financiada por quem tenha interesse em seu exercício, contudo, as próprias leis gerais devem estar submetidas ao controle de vedação de proteção excessiva e insuficiente, bem como ao princípio da proporcionalidade.

---

[5] Ibidem, p. 460.

Os conceitos indeterminados, cláusulas abertas ou *standards* de conduta igualmente devem estar sujeitos a controle e não podem proibir, limitar ou restringir direitos claramente definidos.

9.

Irretroatividade: fatos geradores futuros e pendentes

9.1 Princípio da irretroatividade

O princípio da irretroatividade representa a vedação à incidência de tributos a fatos geradores anteriores ao início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, conforme o art. 150, III, *a*, da CF. A proteção dos fatos geradores anteriores à cobrança de tributos é um dos direitos fundamentais do contribuinte mais importantes, visto que preserva seus direitos, tais como a segurança à propriedade.

> *Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*
> *[...]*
> *III – cobrar tributos:*
> *a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;*

Haveria uma ofensa aos direitos fundamentais do contribuinte caso se permitisse a retroatividade da tributação aos fatos jurídicos pretéritos, dado que inexistiria qualquer segurança sobre o seu regime geral de proteção da propriedade.

A inexistência de segurança jurídica, bem como a incerteza sobre as regras jurídicas, é o primeiro passo para o arbítrio e para o surgimento de um poder opressivo contra todos que contra ele se opõe. A proibição da retroatividade da tributação é a vitória histórica da luta contra o poder ilimitado dos soberanos e o surgimento das bases de um Estado subordinado ao Direito.

A garantia contra a retroatividade das leis é um dos direitos fundamentais básicos em nosso ordenamento, contudo, não se constitui em regra universalmente aceita no direito comparado. Denominada de *ex post facto legge*, ou seja, lei adotada depois do fato, é considerada a norma que produz efeitos retroativos. Ela pode ser mais gravosa ou benéfica, como no caso em que uma norma criminaliza, agrava, suaviza ou descriminaliza determinada conduta após o seu cometimento sob a vigência de determinada lei. Adota como fórmula latina a expressão: *lex retro non agit* (a lei não retroage).

Tal significado aparece igualmente em outras fórmulas latinas, tais como: "a lei olha para a frente e não para trás" (lex prospicit non respicit) ou "o sábio olha para a frente" (sapiens qui prospicit). A adoção desses adágios provavelmente adviria de uma compreensão sensata, a de que o credor deveria nas relações civis avisar antes de agravar a situação do devedor, insculpido no dizer latino "avise o credor antes de ferir" (Moneat creditor priusquam feriat), ou seja, que teria provavelmente o seu sucedâneo público "a lei deve antes advertir do que castigar" (moneat prius lex quam feriat). Afinal por que motivo o legislador faria pesar sobre o cidadão o peso de seus próprios erros?[1]

O Brasil adota ainda o modelo da possibilidade de efeito benéfico *ex post* aos casos praticados durante a vigência de uma nova lei, mas que não tenham sido definitivamente julgados. Nem todos os países adotam o princípio da proibição expressa da retroatividade gravosa, como no caso dos países da *common law* que se fundamentam na doutrina da supremacia da vontade parlamentar, que autoriza a produção de qualquer norma pelo parlamento. Tal modelo é obsoleto em face da moderna proteção constitucional dos direitos fundamentais contra os abusos da maioria.

Esse entendimento óbvio não impediu que na Austrália fosse aprovada uma legislação que considerava a possibilidade de criminalização e punição retroativa do planejamento tributário elusivo (caso harbour tax avoidance). Entendiam os membros do governo australiano que o princípio da equidade deveria se sobrepor ao da irretroatividade (principle of fairness above the principle of retrospectivity), visto que a elusão seria vedada desde sempre por ferir princípios éticos da distribuição igualitária da carga fiscal[2].

Outros países adotam a irretroatividade somente para matéria penal, como é o caso do Canadá, permitindo a retroatividade em matéria civil[3]. Igualmente na Finlândia, a proibição das normas *ex post facto* se aplicam somente à matéria penal (com exceção de crimes de guerra ou sublevação), não sendo extensivas ao direito

---

[1] Conforme *Gabba* "per qual motivo il legislatore dovrà far pesare sul citattino le consegueze dei proprio errore" (GABBA, C. F. *Teoria della retroattività delle leggi esposta*. Torino: Unione Tipografico-Editrice, 1891, p. 73).

[2] Taxation (Unpaid Company Tax) Assessment Act 1982.

[3] Section 11(g) of the Charter of Rights and Freedoms.

tributário. Na Noruega, existe vedação Constitucional (art. 97) à retroatividade, contudo, na esfera civil, somente casos que firam a razoabilidade devem ser declarados inconstitucionais. A Convenção Europeia de Direitos Humanos não prevê, por sua vez, a obrigatoriedade da retroatividade benigna, em caso de leis mais favoráveis.

Na França, a existência de leis retroativas (*loi rétroactive*) somente é possível quando favoráveis ao acusado, denominada de retroatividade *in mitius* (*rétroactivité de la loi pénale plus douce*). A Itália prevê de um modo muito avançado a vedação de leis retroativas tanto em sua Constituição (art. 25, § 2º) quanto nos dispositivos iniciais do Código Civil e no Estatuto de Direitos do Contribuinte (*Statuto dei Diritti del Contribuente* – art. 3º, § 1º)[4].

A Declaração Universal de Direitos dos Homens igualmente prevê a vedação da retroatividade em leis penais [5], não há menção, contudo, à vedação à retroatividade em matéria administrativa ou tributária, somente fazendo indicação de que é um direito universal a existência de remédios contra tributação abusiva, nos termos da Constituição nacional ou de suas leis[6].

O Brasil louvavelmente seguiu caminho absolutamente diverso. A Constituição de 25 de março de 1824 previa em seu art. 179, I, "nenhum Cidadão póde ser obrigado a fazer, ou deixar de fazer alguma cousa, senão em virtude da Lei" e, por sua vez, determinava o seu inciso III que "A sua disposição não terá effeito retroactivo". Alertava Pimenta Bueno, em seu clássico livro sobre a retroatividade das leis, que uma lei que instituísse uma obrigação ou uma penalidade com efeitos retroativos aniquilaria a liberdade e a segurança jurídica [7]. Mesmo as leis

---

[4] "Art. 3. Efficacia temporale delle norme tributarie. 1. Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello In: corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono."

[5] "Art. XI – 2. Ninguém poderá ser culpado por qualquer ação ou omissão que, no momento, não constituíam delito perante o direito nacional ou internacional. Tampouco será imposta pena mais forte do que aquela que, no momento da prática, era aplicável ao ato delituoso."

[6] "Art. VIII – Toda pessoa tem direito a receber dos tributos nacionais competentes remédio efetivo para os atos que violem os direitos fundamentais que lhe sejam reconhecidos pela constituição ou pela lei."

[7] PIMENTA BUENO, Jose Antonio. *Direito publico brazileiro e analyse da Constituição do Imperio*. Rio de Janeiro: Typographia Imp. e Const. de J. Villeneuve & C., 1857, p. 137.

interpretativas deviam seguir esse entendimento, de tal modo que: "[...] se lei era obscura, se induziu a uma má inteligência, isso atesta uma falta de atenção dele, legislador, falta que não deve ser reparada pelo sacrifício da fé pública e da justiça".

A compreensão da supremacia do princípio da irretroatividade gravosa foi fruto de um longo desenvolvimento na doutrina nacional. Elival da Silva Ramos, ao estudar a Constituição de 1824, em sua obra *A proteção aos direitos adquiridos no direito constitucional brasileiro*, fazia uma importante distinção entre *irretroatividade* e *projeção de efeitos retroativos*. Para este o texto constitucional, vedava a eficácia retroativa das leis salvo disposição expressa e uma vedação à retroatividade nos casos de ofensa aos direitos adquiridos[8].

Defendia inclusive João Barbalho Uchôa Cavalcanti que a retroprojeção das normas seria possível, quando no proveito geral e mesmo quando entrasse em conflito com os direitos individuais, especialmente nos seguintes casos:

> 1º – as leis constitucionaes ou políticas;
> 2º – as que regulam o exercício dos direitos políticos e individuaes, ou as condições de aptidão para os cargos públicos;
> 3º – as de organisação judiciaria, competencias e processo civil ou criminal;
> 4º – as de interpretação ou declaratorias (menos quanto a factos, contractos e decisões judiciárias que sob a lei anterior tenham já produzido todos os effeitos de que eram suceptíveis);
> 5º – as penaes quando eliminam ou diminuem a penalidade anteriormente estabelecida.

A retroação legal, em outros casos, seria considerada como bárbara e funesta. O princípio da irretroatividade não foi imediatamente aceito no Direito nacional, de tal forma que não houve a sua previsão na Carta Constitucional de 1937 e a Lei de Introdução ao Direito Brasileiro, elaborada sob a vigência desse texto (Decreto-lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942), não vedava expressamente esta e manteve a possibilidade da retroação legal, dessa forma determinava a redação original da

---

[8] Esse é o mesmo sentido do artículo 10 da Ley General Tributaria na Espanha "2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento" (Ley n. 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

LINDB:

> *Art. 6º A lei em vigor terá efeito imediato e geral. Não atingirá, entretanto, salvo disposição expressa em contrário, as situações jurídicas definitivamente constituídas e a execução do ato jurídico perfeito.*

Será em 1957, sob a vigência da Constituição de 1946, que será modificado este dispositivo, de modo a consagrar o princípio em nosso ordenamento:

> *Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.*
> 1 §*º Reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou.*
> 2 §*º Consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por êle, possa exercer, como aquêles cujo comêço do exercício tenha têrmo pré-fixo, ou condição pré-estabelecida inalterável, a arbítrio de outrem.*
> 3 §*º Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso.*

A Constituição de 1946 (art. 141, § 3º) ampliará o seu âmbito de incidência de modo a alcançar igualmente o legislador, impedindo a retroação legal. A CF de 1988 irá ainda mais longe ao impedir a própria reforma constitucional capaz de abolir ou tender a abolir o princípio da irretroatividade (art. 60, § 4º, IV).

A doutrina diferenciará três situações distintas: fatos pretéritos (*facta praeterita*), fatos futuros (*facta futura*) e fatos pendentes (*facta pendentia*). Um clássico sobre o tema é a obra de R. Limongi França[9], que considera serem direitos adquiridos aqueles que:

1. o direito que o seu titular possa exercer;
2. o direito que alguém, como representante de seu titular, possa exercer;
3. o direito cujo começo de exercício tenha termo prefixo;
4. o direito cujo começo de exercício tenha condição preestabelecida inalterável a

---

[9] FRANÇA, Limongi. *A irretroatividade das leis e o direito adquirido*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

arbítrio de outrem.

Está prevista no CTN (desde de sua edição em 1966) a possibilidade de retroatividade benigna nos termos do art. 106, que assim determina:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:
a) quando deixe de defini-lo como infração;
b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Determina o art. 106 do CTN que a lei se aplica a ato ou fato pretérito:

i) em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
ii) tratando-se de ato não definitivamente julgado quando a lei deixe de defini-lo como infração, quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado falta de pagamento de tributo ou quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No mesmo sentido, a *Lei Geral Portuguesa* rege a aplicação da lei tributária no tempo ao determinar que:

– somente deve ser aplicada aos fatos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroativos;
– se o fato tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor.
– as normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes.

Dispõe ainda esta lei que não são abrangidas as normas que, embora integradas no processo de determinação da matéria tributável, tenham por função o desenvolvimento das normas de incidência tributária.

Uma grande dúvida na doutrina nacional se refere à aplicação do princípio da irretroatividade aos *tributos com fato gerador complexivo*. Esta designação se refere a uma classificação em função do momento de incidência dos fatos geradores, que podem ser instantâneos, contínuos e complexivos. Os últimos seriam aqueles em que a incidência da norma ocorreria de modo *complexo*, sem um momento específico de incidência incorporando momentos distintos e diferenciados de formação do tributo. A expressão "complexivo" seria uma corruptela da importação da palavra italiana *complessivo*, que não possui tradução exata no português.

O STF, por meio da Súmula 584 (publicada em 3 de janeiro de 1977) determina que: "Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração". Uma parte da doutrina entende que há uma autorização para a aplicação retroativa da legislação do imposto sobre a renda da lei vigente no exercício financeiro.

O STF adotou a teoria da denominada *retroatividade imprópria* para justificar este entendimento, que se permitia a retroação da norma tributária para atingir os fatos geradores praticados antes do início da vigência da lei modificadora. A principal justificativa para esta aplicação bizarra estava na natureza distinta do imposto sobre a renda, que possui um fato gerador "complexivo". O STF vem indicando sinais de alteração deste entendimento, especialmente por meio da decisão tomada no julgado ARE 640.953, de maio de 2011.

Em nosso entendimento, a súmula não deixa o tema claro, tampouco existe concordância sistemática com a Constituição Federal, de tal modo que somente podemos entender que o entendimento sumulado se aplique exclusivamente às alterações de obrigações acessórias ou deveres instrumentais, uma vez que estes podem retroagir e não as normas sobre a estrutura do imposto (base de cálculo, alíquota, sujeição passiva etc.).

Igualmente relevante foi a análise da possibilidade de retroação da LC n. 118/2005, em face da sua caracterização como lei interpretativa. A matéria depois de extensiva análise jurisprudencial foi objeto de decisão pelo STF no RE 566.621/RS.

Decidiu-se nesse caso que:

> DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR N. 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA *VACACIO LEGIS* – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005. Quando do advento da LC 118/2005, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/2005, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a vacatio legis, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de vacatio legis de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/2005, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário. Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/2005, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido.

A matéria restou assim pacificada, apesar da grave insegurança jurídica decorrente das diversas decisões conflitantes sobre o tema. Três conclusões essenciais e positivas decorreram dessa decisão:

> 1. não se considera norma interpretativa aquela que inova o ordenamento jurídico, devendo obedecer o princípio da não retroatividade;
> 2. lei tida como interpretativa que inove o ordenamento jurídico deve ser considerada como lei nova; e
> 3. a lei mesmo que expressamente interpretativa se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação.

9.2 Ultratividade

A ultratividade determina que a lei aplicável ao lançamento será a lei vigente no momento de ocorrência do fato gerador (art. 144 do CTN), ou seja, aplica-se a regra *tempus regit actum*. Desse modo, mesmo que a lei não esteja mais vigendo ou tenha sido modificada, ela será aplicável aos fatos praticados durante a vigência da norma.

O art. 144, § 1º, do CTN determina como exceção ao princípio da ultratividade da lei tributária a aplicação de nova legislação que tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto no caso de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. Nesses casos, a nova legislação retroage à ocorrência do fato gerador e comanda o lançamento.

O § 2º do art. 144 impede a retroação aos casos de impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Outra distinção realizada pela jurisprudência refere-se à distinção entre a ampliação de competências de fiscalização sem a revogação de nenhuma lei e nova competência com revogação de norma preexistente e aplicação retroativa. A primeira situação estaria autorizada, enquanto a segunda seria vedada pelo

ordenamento[10].

Uma das grandes controvérsias constitucionais está na possibilidade da *quebra* do sigilo bancário, ou seja, o fornecimento de informações bancárias por parte das instituições financeiras à administração fiscal, sem necessidade de prévia autorização judicial, conforme previsto na Lei Complementar n. 105/2001. Tal utilização visa à apuração de créditos referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência[11]. Entendemos que a quebra do sigilo bancário somente deveria ocorrer mediante ordem judicial, protegendo os direitos fundamentais do contribuinte.

Outro ponto relevante é sobre a possibilidade de normas constitucionais derivadas poderem retroagir, nesse caso, tem entendido corretamente a jurisprudência e a doutrina que as emendas constitucionais não podem eliminar ou modificar os direitos adquiridos, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito. Qualquer tentativa nesse sentido se constitui em violação do art. 60, § 4º, IV, da CF/88. O STF consolidou esse entendimento ao analisar a violação do princípio da anterioridade pela EC n. 3/93 que criava o IPMF e determinou que uma emenda constitucional não poderia ofender o conteúdo essencial de um direito fundamental[12].

---

[10] Ver precedente: AMS 2001.71.00.035748-8/RS, 1ª Turma do TRF da 4ª Região, *DJ* 7-5-2003.
[11] Cf. RE 601.314 RG/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento: 22-10-2009.
[12] *Vide* ADI 939-7/DF.

10.

Do abuso e das práticas abusivas em matéria tributária

10.1 Do conceito de abuso e das práticas abusivas em matéria tributária

O Direito brasileiro não trata do problema do abuso e das práticas abusivas em matéria tributária, igualmente a matéria não merece maiores estudos pela doutrina e jurisprudência, sendo o tema lateralmente estudado sob a forma da determinação dos limites e alcance do planejamento tributário.

O problema do abuso e das práticas abusivas é, contudo, muito mais amplo e indica os critérios interpretativos para bem delimitar a correta conduta em face de determinações conflitivas no ordenamento jurídico, mais propriamente o conflito entre o dever fundamental de pagar tributos e o direito fundamental à auto-organização dos negócios privados.

O Direito Romano tratava de determinar a diferenciação entre o uso lícito e o abuso por meio de standards interpretativos, dentre os quais se destacavam os seguintes:

> – *verbis legis non recedendum*, ou seja, não devemos nos apartar das palavras da lei;
>
> – *abusus non tollit usum* ou *ex abusu non arguitur in usum*, ou seja, é inválida a conclusão do abuso para o uso. O abuso não tira o uso. Não por causa de o abuso ser repreensível, deixa o uso de ser lícito. Este brocardo foi reafirmado sob a seguinte formulação: *ab abusu ad usum non valet consequentia*;
>
> – *odia restringi et favores convenit ampliari*, ou seja, o que for odioso deve ser restringido e o que for favorável deve ser extendido;
>
> – *quod semel placuit amplius displicere non potest*, ou seja, o que foi uma vez aprovado não pode ser desaprovado posteriormente;
>
> – *non debet aliquis alterius odio praegravar*, ou seja, ninguém deve ser julgado desfavoravelmente porque alguém é odiado por outrem, dado que só julgamentos não devem ser realizados com base em preconceitos emocionais;
>
> – *sine culpa, nisi subsit causa non est aliquis puniendus*, ou seja, quem não é culpado, não deve ser punido, mas podem ser impostas restrições se existirem causas permanentes.

A *Ley General Tributaria* espanhola tratará do problema do uso ou abuso de condutas tributárias em seu art. 15 ao determinar que:

> *Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.*
>
> *1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:*
>
> *a. Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.*
>
> *b. Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.*
>
> *2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta Ley.*
>
> *3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.*

10.2 Definição de evasão, elisão e elusão tributária

A legislação que trata do planejamento tributário tem por objeto as condutas (atos ou negócios jurídicos) praticadas com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

A finalidade desta é combater a evasão ou elusão tributária. Trata-se de uma finalidade meritória, visto que a evasão significa uma distribuição desigual (assimétrica) do dever de contribuir com tributos em uma sociedade democrática. A evasão implica ofensa à moralidade tributária; ao princípio da livre concorrência e ao princípio da igualdade na aplicação da norma tributária.

A evasão fiscal denota uma conduta que ofende a moralidade tributária, na medida em que se constitui em uma fuga ao dever de contribuir à manutenção de uma esfera de liberdade e igualdade. Muitos poderão afirmar que tal situação em momentos delimitados se constitui em uma desobediência fiscal legítima, em face dos abusos do poder tributante. Tal postura é correta em períodos nos quais a

ilegitimidade de sua instituição, o arbítrio na aplicação e a imoralidade na finalidade impositiva se sobrepõem aos ditames de justiça fiscal[1]. Não há como justificar, contudo, em uma sociedade democrática, que os apelos à legítima economia de impostos sejam justificativa a práticas que ofendem a livre concorrência e a isonomia fiscal, beneficiando alguns e prejudicando a grande maioria.

A evasão fiscal ofende o princípio constitucional da livre concorrência[2], visto que opõe os contribuintes em situações diversas de competitividade, beneficiando os contribuintes que se eximem ao cumprimento de seus deveres e penalizando, no mercado, aqueles que se esforçam em estar em dia com seus deveres.

A isonomia pode ser prejudicada por comportamentos ilícitos, na medida em que somente parte dos contribuintes cumprirá um ônus que deveria ser repartido entre todos. Veja-se nesse sentido a excelente obra Heleno Tôrres sobre o *Direito tributário e o direito privado*.

A definição desses conceitos é tarefa bastante relevante e tem merecido a atenção de diversos doutrinadores nacionais e estrangeiros, especialmente após a

---

[1] O tema da importância da *ética e da justiça fiscal* tem recebido cada vez mais relevância nos estudos de direito tributário, especialmente graças aos esforços de Ricardo Lobo Torres e Klaus Tipke. De um modo geral, podemos estabelecer algumas conclusões preliminares: i) o direito tributário tem por fim a consagração de um rol de valores essenciais; ii) a justiça fiscal é elemento constitutivo do direito tributário; e iii) as condutas dos contribuintes (moralidade tributária) é um fenômeno importante para assegurar a justa repartição de encargos à manutenção de uma sociedade democrática. Como reflexo dessa ponderação, a elisão pode ser vista não apenas como uma conduta lícita, como também uma conduta adequada à moral tributária, visto que é permitida a organização dos negócios privados em uma sociedade complexa. A evasão com certeza é uma conduta imoral, visto que aumenta a carga total de encargos a serem repartidos pelos demais membros da sociedade. A elusão (*fraudem legis*) será considerada uma forma de imoralidade também. A necessária distinção entre elusão e elisão é relevante para que não se repitam as constantes e errôneas atribuições de imoralidade, ilicitude ou injustiça à correta conduta de organizar os negócios privados mediante elisão fiscal. Sobre o tema: TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuintes*. Trad. Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. ROSEMBUJ, Túlio. *El fraude de ley, simulación y el abuso de las formas em el derecho tributário*. Madrid: Marcial Pons, 1999. TORRES, Ricardo Lobo. Ética e Justiça Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. TORRES, Ricardo Lobo. Justiça distributiva: social, política e fiscal. *Revista de Direito Renovar*. N. 1, Rio de Janeiro, jan.-abr. 1995, p. 108-109. SILVA, Sérgio André R. G. da. Ética, moral e justiça tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Ano 11, jul.-ago. 2003, p. 109-130.

[2] Art. 170, IV, da CF/88: "Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] IV – livre concorrência".

edição da Lei Complementar n. 104/2001.

A distinção entre evasão, elisão[3] e elusão tributária tem sido realizada de quatro formas na doutrina, quais sejam, por meio do critério: cronológico, causal, econômico e sistemático.

a) *cronológico* (*teste do momento da ocorrência do fato gerador*) – por meio do qual se realiza a distinção pelo momento em que são realizados os atos de organização dos negócios privados, quais sejam: antes ou depois da ocorrência do fato gerador. Se realizados anteriormente, estaríamos perante um caso de elisão (lícito), se posteriormente, evasão (planejamento ilícito). A grande dificuldade deste critério está na ausência de elementos que possibilitem a diferenciação entre elisão e evasão;

b) *causal* (*teste da causa do negócio jurídico*) – segundo o qual a razão determinante de diferenciação entre o fenômeno da elisão e evasão está na análise da causa do negócio jurídico, se esta for lícita, estaríamos perante um caso de elisão (planejamento lícito), se a causa for falsa, ilícita ou ausente, estaremos perante uma situação de elusão (planejamento ilícito). A grande dificuldade deste critério está na sua capacidade de alcançar todas as condutas elusivas e indicar critérios adequados de diferenciação entre elisão e evasão[4];

c) *econômico* (*teste do substrato econômico – sentido*) – utiliza-se da análise do sentido ou do substrato econômico da operação negocial. Procura afastar a forma econômica e desvelar a presença de alguma substância negocial (econômica) para a transação. A elisão seria um caso de manejo de "forma jurídica" que possui um

---

[3] Sobre o assunto, vejam-se: FONROUGE, C. M. Giuliani. *Conceitos de direito tributário*. São Paulo: LAEL, 1973. VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributarias*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1932. GRECO, Marco Aurélio. Normas gerais antielisivas. *Fórum de Direito Tributário*. Ano 01, n. 01, jan.-fev. 2003, p. 90-123. TORRES, Ricardo Lobo. Elisão fiscal (CTN, art. 116, parágrafo único – 104/01). *Fórum de Direito Tributário*. Ano 01, n. 01, jan.-fev. 2003, p. 124-136. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico – plano da eficácia*, 1ª Parte, São Paulo: Saraiva, 2003. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico – plano da existência*, São Paulo: Saraiva, 2003. VELOSO, Zeno. *Invalidade do negócio jurídico – nulidade e anulabilidade*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. MICHELON, Cláudio. Um ensaio sobre a autoridade da razão no direito privado. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*. v. 21, mar. 2002, p. 101-112. GIANNINI, A. Donato. *I concetti fondamentali del diritto tributario*. Torino: Torinese, 1956. PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001. ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.

[4] Sobre o tema, veja-se o monumental estudo TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e o direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

sentido econômico, enquanto a elusão é uma manipulação ausente de substrato econômico ou propósito negocial. A grande dificuldade encontrada, nesse método, está na utilização de um método de interpretação inadequado para a compreensão do fenômeno jurídico;

d) *sistemático* (*teste da presença de manipulação artificiosa da estrutura negocial*) – neste teste, procura-se analisar a coerência da unidade negocial: forma, conteúdo e finalidade (causa). Estes devem estar subscritos em um propósito negocial. O manejo de formas que possuam uma finalidade negocial, ou seja, corresponda a uma coerente organização dos negócios privados será denominada de elisão, a manipulação artificiosa da estrutura negocial será denominada de elusão[5].

A *evasão é* a conduta de má-fé do contribuinte, por ação ou omissão, de descumprimento direto, total ou parcial, das obrigações ou deveres tributários[6]. A prática da conduta deve ser realizada pelo contribuinte ou por quem o represente, não cabendo tal conduta ser atribuída a terceiros, mesmo que ligados ao contribuinte que não disponha de poder de decisão quanto ao cumprimento das obrigações e deveres do contribuinte.

A conduta praticada não exige prova dos motivos ou causa do descumprimento de obrigação tributária[7]. Pode a lei estabelecer como evasão fiscal as seguintes ações:

---

[5] No mesmo sentido, veja-se Gest e Tixier: "Trata-se de atos ou de montagens jurídicas (*montages juridiques*) que, sem ser fictícios, apresentam *caráter muito artificial, e não têm outra motivação que a de contornar (contourner) uma regra fiscal cogente*" (Gest e Tixier apud TORRES, Ricardo. Ob. cit., p. 119). Nota-se a ideia de que a conduta elusiva é uma forma de manipulação artificiosa da estrutura negocial.

[6] Veja-se, de modo similar, TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 179. Esta obra constitui-se no mais significativo estudo sobre o tema em língua latina.

[7] A verificação do dolo da conduta é, contudo, fundamental para a determinação de ocorrência de crime tributário compreendido na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990 (Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências). Assim prescreve o art. 1º que: "Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena – reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa".

descumprimento de deveres formais; deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato[8]; inadimplência por falta de pagamento de débito já lançado etc.[9] Dessa maneira, a conduta pode ser prevista de modo objetivo.

A ação do contribuinte pode ser feita mediante uma ação, tal como: realizar declaração falsa ou uma omissão, como, por exemplo, deixar de recolher ou repassar contribuição social ao INSS.

Configura-se um caso de descumprimento direto, visto que a conduta decorre de fuga ao dever fiscal surgido pela ocorrência do fato gerador. Concretizando--se o fato gerador não há como se furtar ao cumprimento da obrigação tributária. Tal situação levou Gilberto de Ulhôa Canto [10] a declarar que o único critério de diferenciação válido entre evasão e elisão é o temporal, assim, se a conduta do agente se realiza após a ocorrência do fato gerador, estaremos perante um caso de evasão, se realizada antes será um caso de elisão, visto que não terá, pelo menos a princípio, ocorrido descumprimento da norma.

O critério cronológico, contudo, tem sofrido diversas críticas, especialmente em virtude de ações evasivas anteriores à configuração do fato gerador[11].

A *elisão é* a conduta do sujeito passivo em planejar seus negócios privados de modo produzir o menor impacto fiscal.

A elisão é conduta do sujeito passivo, ele que pratica a ação, não se confundindo com aqueles que próximos prestam assessoria, consultoria ou orientação fiscal.

---

[8] Processo 11030.001846/00-63, Acórdão 203-2008832, 3ª Câmara. "Ementa: [...] IPI – nota fiscal 'calçada' – A consignação de valores diferentes nas diversas vias de uma mesma Nota Fiscal caracteriza evasão do tributo mediante a chamada '*nota calçada*', e quando comprovada legitima a exigência fiscal de pagamento do tributo não recolhido, com os acréscimos legais correspondentes à infração qualificada".

[9] Cf. TÔRRES, Heleno. Ob. cit., p. 179.

[10] Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Evasão e elisão fiscais, um tema atual. *Revista de Direito Tributário*, n. 63. São Paulo: Malheiros, p. 188.

[11] Cf. HUCK, Hermes. *Evasão e elisão*: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 326-327.

A elisão não se confunde com o planejamento tributário. O planejamento tributário é o conjunto de atos ordenados do contribuinte na organização de seus negócios com o propósito de prever os efeitos tributários de seus negócios jurídicos. O planejamento tributário é a conduta fática que compõe o conceito de elisão, mas esta não se confunde nem se esgota na noção de planejar.

A elisão é o planejamento lícito de negócios, realizada conforme os princípios constitucionais que orientam a livre iniciativa e a livre concorrência, com o objetivo de obter o menor impacto fiscal.

A elisão deve ser diferenciada da elusão que é uma figura diversa, uma forma de descumprimento indireto da norma tributária[12].

A elusão tributária é um conceito utilizado em função do ressentimento da doutrina em analisar o complexo fenômeno do descumprimento indireto das obrigações tributárias[13]. A distinção cronológica entre elisão e evasão impedia o desenvolvimento de necessárias diferenciações entre o descumprimento direto e indireto da norma tributária. Por um lado, pretendia-se proibir a elisão, por outro, legitimavam-se os artifícios de descumprimento indireto das obrigações tributárias. O conceito de elusão tributária emerge, assim, como um modo particularmente relevante de compreensão de condutas ilícitas por manejo da ocorrência do fato gerador, ocultando, dificultando ou impedindo a sua ocorrência de modo ilegítimo.

O conceito de elusão tributária há muito tem sido utilizado pela doutrina[14], mas somente no último período tem sido difundido[15]. A par do uso diferenciado das denominações sobre o assunto, solidifica-se o conceito de elusão como fundamental à compreensão do fenômeno tributário.

---

[12] Veja-se, TÔRRES, Heleno. Ob. cit., p. 187.

[13] Cf. KRUSE, Heinrich W. Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione. In: AMATUCCI, Andrea (coord.). *Trattato di Diritto Tributario*. Padova: Cedam, v. III, t. I, 1994; e CIPPOLINA, Silvia. *La legge civile e la legge fiscale – il problema dell'elusione fiscale*. Padova: Cedam, 1992.

[14] Nesse sentido, veja-se GODOI, Marciano Seabra. A figura da "fraude à lei" prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 68, maio de 2001.

[15] Veja-se a importante obra de TÔRRES, Heleno. Ob. cit., p. 182 e s.

10.3 Da diferenciação entre elusão e evasão

A elusão e a evasão apresentam as seguintes distinções:

a) *modo de descumprimento:* a evasão se constitui no descumprimento direto da norma tributária, enquanto a elusão é o descumprimento indireto da norma;

b) *natureza dos atos negociais:* a evasão é decorrente da prática de atos vedados pelo ordenamento (ex.: deixar de emitir nota fiscal); enquanto a elusão é justamente a prática de atos permitidos pelo ordenamento que conduzem a resultados ilícitos;

c) *momento da conduta*: a evasão é o descumprimento do dever tributário após a ocorrência do fato gerador; enquanto a elusão é o descumprimento independentemente do momento cronológico do fato gerador, podendo ser praticada antes mesmo de sua ocorrência;

d) *natureza da violação:* a evasão ocorre pela ofensa ao comando normativo (fazer ou não fazer algo), enquanto a elusão é o manejo de formas que oculta o verdadeiro conteúdo da operação.

e) *quanto à causa negocial:* na evasão, a causa do negócio jurídico é ilícita, enquanto na elusão a ausência de causa deve ser depreendida da verificação da cadeia negocial envolvida. Vistos individualmente, cada negócio ou ato jurídico contém uma presunção de licitude, na forma e conteúdo, somente a análise ordenada dos atos e de sua coerência negocial é que permite verificar a inexistência de causa.

Como já verificado, a organização dos negócios privados pode ser realizada de três modos, mediante: elisão, evasão e elusão do dever de pagar tributos. O primeiro modo, elisivo, constitui conduta do contribuinte em organizar seus negócios de maneira a, mantendo a "causa" do negócio, reduzir seu efeito fiscal. Nesse caso, o contribuinte cumpre a legislação fiscal, mas impede ou modifica o modo de incidência da norma tributária, trazendo consequências fiscais (redução da carga tributária).

Na evasão, ocorre o descumprimento direto da norma impositiva, constituindo crime tributário. Havendo a incidência da norma tributária, é necessário o seu cumprimento. Trata-se de uma organização ilícita dos negócios privados.

Na elusão, a organização dos negócios privados ocorre mediante a utilização de estruturas negociais válidas que impeçam o surgimento da norma jurídica. A

elusão diferentemente da elisão realiza-se em fraude ou abuso ao ordenamento jurídico-tributário.

O conteúdo da elusão é a manipulação artificiosa da estrutura negocial, ou seja, trata-se da alteração dos vínculos estruturais entre os elementos básicos do negócio jurídico. Dado que o critério cronológico (momento de ocorrência do fato gerador) não é suficiente para indicar a presença da elusão e permitir a sua distinção da elisão, torna-se necessário buscarem-se novos critérios de análise. Considerando os mais recentes estudos sobre o tema, encontra-se no defeito de estrutura dos negócios jurídicos o elemento capaz de permitir a adequada análise do fenômeno da elisão e elusão.

O direito tributário se constitui em uma forma de direito de sobreposição, ou seja, ele atua sobre conceitos que de outras áreas, tais como direito civil ou empresarial.

10.3.1 Da coerência negocial

A coerência negocial objetiva manter uma relação de coerência e consistência entre três planos de significação: i) dos negócios privados; ii) dos negócios jurídicos; e iii) dos fatos jurídico-tributários. Assim, o conceito de renda utilizado em direito tributário refere-se a um conceito de direito privado, que, por sua vez, se refere a um fato econômico que possui relevância para o direito. Um determinado fato pode ser considerado renda nova para a análise econômica, mas não o ser para o direito, tal como exemplo o caso das indenizações.

Essa relação possibilitará a existência de inconsistências e incoerências em função da diversidade de: i) princípios norteadores e ii) efeitos previstos. O direito privado é regido por alguns princípios que diferem do direito tributário, tais como a liberdade de formas, de causa, tipo e escolha dos efeitos do negócio jurídico. Assim, ao escolher determinado negócio, pode-se escolher o tipo de forma a ser utilizada, a finalidade para o qual será realizado, um regime típico ou atípico e os efeitos que o negócio permite (cláusulas quanto à formação, execução e solução de conflitos).

O direito tributário é regido, no entanto, por *princípios* menos flexíveis, tais como: tipos fechados, abstrações, padrões rígidos, fechados e definidos. A escolha de

determinado negócio jurídico, como "veículo" ou "vestimenta", à realização de determinada conduta econômica deverá levar em consideração, portanto, uma relação coerente e consistente entre os três planos: econômico, jusprivatista e justributário.

Algumas vezes, o negócio privado encontrar-se-á muito bem recepcionado pelo direito privado, encontrando o veículo ou vestimenta perfeita para a realização dos fins econômicos, mas produzirá *efeitos* indesejáveis na esfera tributária, que afetam inclusive a finalidade econômica do negócio[16]. A coordenação dessas duas esferas é uma tarefa imprescindível ao i) sucesso de uma atividade privada (plano econômico); ii) sua garantia de segurança (plano privatista) e cumprimento; e iii) respeito às obrigações cidadãs de pagar tributos (plano tributário).

10.3.2 Da estrutura negocial

O negócio jurídico apresenta-se no Direito brasileiro pela composição coerente entre sujeito, forma, conteúdo[17] e causa[18] (finalidade negocial). A realização de negócio por sujeito (agente) sem a plenitude dos poderes para firmar negócio jurídico impregnará o ato de ineficácia total ou parcial, o mesmo ocorrerá nos defeitos de forma ou conteúdo.

Assim, a falta de um dos elementos importa na ineficácia do negócio jurídico. O problema de que trata a elusão é da composição defeituosa dos negócios jurídicos, ou seja, de negócios jurídicos que possuem um vício, um problema de consistência interna ou de coerência negocial.

Vejamos novamente a estrutura negocial:

Como vimos anteriormente, todos esses elementos devem estar presentes sob pena de invalidade do negócio jurídico e, mais ainda, eles devem estar presentes de modo íntegro, ou seja, não viciados ou defeituosos (erro, dolo, coação, simulação e fraude contra credores). O defeito nesses elementos implica sua ineficácia.

---

[16] Ver, nesse sentido, TÔRRES, Heleno. Ob. cit., p. 269.

[17] "Art. 104. A validade do negócio jurídico requer: I – agente capaz; II – objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III – forma prescrita ou não defesa em lei."

[18] A noção de causa é fundamental no direito privado, *vide* art. 166, III, do CCB.

A elusão e a elisão referem-se às relações de coerência ou incoerência entre estrutura negocial e os efeitos provocados. Podemos definir a elisão como uma forma de consistente de i) organização dos negócios, por meio de ii) negócios jurídicos, diretos ou indiretos, cujo iii) efeito tributário é uma imposição coerente com sistema tributário.

No entanto, a *elusão* é a forma apenas aparente de consistente i) organização dos negócios, por meio da ii) manipulação dos negócios ou de seus elementos, cujo iii) efeito tributário é uma imposição incoerente com o sistema tributário.

Iremos inicialmente verificar o fenômeno da elusão e, posteriormente, o caso da elisão. A manipulação artificiosa da estrutura negocial pode ser considerada ajuste ou manejo de negócios jurídicos ou de seus elementos para que produzam um efeito tributário inconsistente com o real propósito do negócio.

A relação fato econômico, negócio jurídico e efeito tributário deve guardar uma correlação de coerência. Assim, não é possível que um fato econômico gerador de renda, formalizado por meio de um contrato de compra e venda, não implique a sua tributação, visto que ocorrido o evento, este vertido em linguagem competente, é fato jurídico que preenche a hipótese de incidência da norma jurídico-tributária que implica necessariamente o surgimento da obrigação tributária.

A alteração artificiosa do negócio jurídico ou de alguns dos elementos com o intuito de manejar o efeito tributário caracterizará a presença de elusão tributária. As formas de manipulação do negócio jurídico podem ser classificadas em objetivas e subjetivas, ou seja, quanto: a) objeto, isto é, alteração de elementos do negócio jurídico ou do sentido resultante em uma cadeia negocial (objetiva); e b) sujeito, isto é, manipulação realizada por agente individual ou por pluralidade de agentes colusão (subjetiva).

Da manipulação objetiva da estrutura negocial

A manipulação objetiva realiza-se por meio da alteração artificiosa ou dos elementos do negócio jurídico ou do sentido resultante de uma cadeia negocial.

Da manipulação artificiosa dos elementos do negócio jurídico

Nesse caso, há o manejo da estrutura interna do negócio jurídico, quebrando a sua consistência, tornando-o viciado ou defeituoso. São elementos essenciais ao negócio jurídico: conteúdo, forma e finalidade (causa).

Do vício quanto ao exercício de direito (conteúdo): do abuso de direito

A ideia de abuso de direito havia sido pressentida pelos romanos19, conforme relata Gaio (Inst. I, 53, *Male enim nostro iure uti non debemus*). No período feudal ela está ligada aos atos emulativos, ou seja, aqueles realizados com a intenção de prejudicar alguém. Na França, surgirá o primeiro caso julgado com fundamento na existência de abuso de direito [20]. Apesar de diversas polêmicas sobre a sua aceitação[21], tornou-se um conceito consagrado no direito privado.

Previa o antigo Código Civil brasileiro, em seu art. 160, I, que não constitui ato ilícito aquele praticado no exercício regular de um direito reconhecido. Entendeu o

---

[19] Essas noções encontram seus antecedentes históricos no *direito romano*. Havia uma regra que isentava o titular dos danos de seu exercício: *nullus videntur dolo facere, qui suo ivre utitur*. Dada a ocorrência de danos pelo exercício de direitos, aplica-se à regra *summum ius, summa injuria* como preceito limitativo da regra anterior, bem como *non omne quod licet honestum est* e *malitis non est indingendum*. Contudo, como todo o Direito Romano não é fruto de teorizações gerais, esses estudos permaneceram vinculados à práxis romana. Na casuística romana, existem três grupos em que aparece o conceito: na *acumulatio*, na *exceptio doli* e no direito de vizinhança. A *acumulatio* significa o exercício de um direito sem utilidade própria, com a mera intenção de prejudicar outro. A boa-fé nesse período não tem um papel sistemático. A consequência do prejuízo a outrem, no exercício de direito, dá-se pela reprovação do senso comum. A *exceptio doli* permitia no direito romano deter uma *actio* injustiça. Nos *bonae fidei indiciea*, tal inserção não era necessária dada à regra da inerência. O direito de vizinhança partia da necessidade de convivência pacífica. São regras que versam sobre fenômenos diversos, sendo pobre o termo abuso de direito para a identificação dessa situação. Tal possibilidade seria adequada caso existisse uma regra geral de vizinhança que não existe. O abuso de direito não teve na dogmática romana uma consagração, nem as anteriores *acumulatio, exceptio doli* e vizinhança são anteriores conceitos do abuso de direito. Veja-se, sobre o assunto, CORDEIRO, Menezes. *Princípio da boa-fé objetiva*. Coimbra: Almedina, 1984, p. 669-670.

[20] Nesse caso, o pai havia sepultado a esposa nos jardins de sua casa e impedia o seu filho de adentrar em sua residência, por absoluta intenção de prejudicá-lo. Alegou o pai em seu favor o direito absoluto de propriedade, podendo decidir quem deveria ingressar ou não em sua residência. *Vide jurisprudência C. Imp. Colmar R. Mai, 1865.*

[21] O conceito de abuso de direito enfrentou como primeiro obstáculo o entendimento sobre direito subjetivo. Parece ilógico dentro dos conceitos criados pela pandectística, especialmente por Ihering e Windsheid, que exista um abuso de direito. Se há abuso não há direito. O conceito de abuso de direito somente poderá receber uma definição aceitável com o entendimento do direito subjetivo como direito-função. Ou seja, como normas conferidoras de poder (*Bücher*) ou permissivas (*Kalinowski*). É com *Josserand* que essa noção receberá uma consagração.

legislador que, a contrário senso, ato praticado no exercício não regular de um direito seria ilícito e, portanto, estaria nesse artigo a condenação do abuso de direito em nosso ordenamento, a solução dada pelo nosso Código ao abuso de direito tem assento puramente objetivo.

O Código Civil em vigor irá conceituá-lo como o exercício inadimissível de um direito, pela sua realização desconforme aos limites impostos pelo Direito, quanto aos seus fins econômicos e sociais[22].

O direito tributário brasileiro não prevê a existência de uma cláusula anti-abuso, contudo, diversas situações poderiam ser consideradas como tal, especialmente o *treaty* e o *rule shopping* em direito tributário internacional.

Da manipulação de formas: da fraude à lei em sentido formal

A noção de que a manipulação artificiosa das formas previstas em direito civil pudesse constituir um ilícito tributário pode ser encontrada no Código Tributário alemão de 1919, influenciado por Enno Becker (*Reichsabgabenordung- RAO*)[23]. A proibição do abuso de formas será novamente prevista no § 42 do Código Tributário alemão de 1977 (*Abgabenordnung- AO*).

A manipulação de formas tem por objetivo a *fraude à lei*, se constituindo em uma das suas espécies. Nesse caso, utiliza-se uma forma jurídica com o objetivo de afastar a regra que normalmente seria aplicada ao caso. A forma que deveria ser a "vestimenta" de um direito torna-se um "véu" que encobre uma finalidade escusa: burlar a lei. O abuso de formas surge como negócio sem causa.

O *abuso de formas* não possui vedação expressa no direito tributário, mas encontra seu questionamento nos princípios que regem o sistema quanto à vedação

---

[22] "Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes."

[23] Estabelecia o § 5º do Código Tributário alemão (*Reichsabgabenordung*-RAO), que: "§ 5º O débito tributário não deve ser objeto de evasão ou redução mediante o *abuso de formas jurídicas* de direito privado". Em 1977, há alteração do Código alemão (*Abgabenordnung-AO*), com o acréscimo do seguinte artigo: "§ 42. A lei tributária não pode ser fraudada através do *abuso de formas jurídicas*. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá como se para os fenômenos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada".

à fraude à lei[24].

Da causa e de sua manipulação artificiosa

A *elusão* deve ser diferenciada de outras figuras próximas quanto ao seu sentido e alcance. Elemento comum à discriminação das diversas modalidades está no conceito de causa. A causa será entendida como finalidade econômico-jurídica prevista pela lei para determinado negócio jurídico.

A ideia de causa, apesar de mencionada no direito romano, surgirá com o jurista francês *Domat*, sendo adotada no *Code Civil* de Napoleão e na maioria dos códigos continentais.

A causa é diferente do motivo. A causa é objetiva, o motivo é subjetivo. Este último se refere às razões subjetivas para firmar determinado contrato, que podem ser as mais variadas. Não há necessária identidade entre as duas figuras. A causa é identificada como a causa final, assim, em uma compra e venda de imóveis, a promessa do preço constitui a causa para entregar um bem, o motivo pelo qual eu desejo essa casa seria a causa *ocasional* ou remota. A causa é determinada pela resposta à pergunta *cur debetur* (por que devo?).

São espécies de causas[25]: i) *credendi* (*constituendi*); ii) *donandi*; e iii) *solvendi*[26]. A *causa donandi* se constitui em *ato de liberalidade*[27], sem a pretensão

---

[24] No Processo Administrativo Federal 13921.000246/94-21, perante a Segunda Câmara do Conselho de Contribuintes, "IPI – Isenção para carro a álcool (Táxi) – O descumprimento de preceito isentivo, durante o período determinado pela lei concessiva, enseja a perda do benefício fiscal e consequente exigência do imposto exonerado, acrescido dos consectários legais, calculados a partir do fato gerador (Lei n. 8.199/91 e IN/SRF n. 57/91). Contrato de Arrendamento particular é vestimenta do guarda-roupa do direito civil e não pode ser arguido em benefício do contribuinte, se o mesmo foi utilizado como *abuso de forma* para fruição indevida do tributo exonerado. Recurso negado".

[25] As espécies de *causae* utilizadas nesta obra são aquelas utilizadas por Pontes de Miranda. Outras podem ser as espécies de classificação das causas, por exemplo, no Código Civil espanhol, em seu art. 1.274, as causas são entendidas de três formas, quais sejam: "En los contratos onerosos se entiende por causa, para cada parte contratante, la prestación o promesa de una cosa o servicio por la outra parte; en los remuneratorios, el servicio o beneficio que se remunera, y los de pura beneficiencia, la mera liberalidad del bienhechor". Pela classificação de Pontes de Miranda as duas primeiras espécies de causas poderiam estar sob uma só rubrica: *causa credendi* (*constituendi*). Ver MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, § 262, v. III, p. 79.

[26] Existem autores que defenderão que a *alia* (sorte) se constitui em causa de determinada classe de negócios jurídicos, tais como: seguro, jogo, aposta, entre outros. Essa é a posição de *Capitant,* tal teoria, não é, contudo, aceita por diversos juristas.

[27] CRUZ, Mario Diaz. Causa y consideración en los contratos – inútiles ejercicios de dialética.

de receber algo em troca. A causa *credendi* (*constituendi*) é a base de contratos nos quais existe a obrigação recíproca de entregar algo. Assim, na compra e venda, a causa estará sedimentada na obrigação de entregar coisa e preço, tal como nos contratos de parceria, arrendamento, serviços, permuta, cessão de bens, servidão e sociedade. A causa *solvendi* é aquela que tem por finalidade solver uma obrigação anteriormente assumida. Assim, por exemplo, na promessa de compra e venda, com pagamento integral do preço, o cumprimento do contrato de compra e venda tem por objeto satisfazer uma obrigação prevista anteriormente.

Desse modo, cada contrato possuirá uma causa peculiar e apropriada à sua estrutura negocial. Os contratos bilaterais e onerosos serão identificados com uma causa *credendi*, os contratos unilaterais e gratuitos, serão animados pela causa *donandi*, entre outros.

Elemento fundamental na noção de causa está no vínculo que une as partes no contrato, assim, em um contrato bilateral será elemento característico a noção de *comutatividade,* decorrente da ideia de *sinalagma*. O contrato gerará obrigações para ambas as partes e estas devem corresponder entre si, cada obrigação é causa da outra prestação[28].

A ideia de *causa* como fundamental para os negócios privados está assentada no Código Civil em vigor[29], visto que para o negócio jurídico ser válido é preciso que a sua causa seja também lícita. Determina em seu art. 166 que:

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

> *[...]*
>
> *III – o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito.*

Comparative Juridical Review. Volumen I, Florida, 1964, p. 9.

[28] Cf. CRUZ, ob. cit., p. 26. A noção de comutatividade representa, inclusive, como demonstrou Cláudio Michelon, a aplicação de um critério particular do sentido de justiça a cada figura *causae.* Assim, a causa *credendi,* com seu *sinalagma,* aplica a justiça comutativa; a causa *donandi* e *solvendi* igualmente, em face do respeito aos pactos firmados, uma forma de aplicação do conceito de justiça.

[29] Estabelecia o antigo Código Civil de 1916, que: "Art. 90. Só vicia o ato a falsa causa, quando expressa como razão determinante ou sob forma de condição". Este dispositivo versava sobre o "erro ou ignorância", o que não dizia respeito ao conjunto dos negócios jurídicos e vícios que o conceito de causa historicamente abrangia.

No entanto, o sentido de causa é indicar uma finalidade a ser alcançada pelo negócio. A interpretação da causa deve ser realizada de modo objetivo, a finalidade de que trata o Código Civil atual é objetiva, ou seja, não está a se sindicalizar a "intenção interna" do agente. A finalidade deve ser vista de modo objetivo, analisando-se, inclusive, a finalidade prevista pelo ordenamento, assim conforme o Código Civil exige:

– Interpretação finalística: "Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem".

– Respeito à boa-fé: "Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração"; bem como no "Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé".

– Adequação à função social do contrato: "Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato".

Dessa forma, o teste da presença de elusão em determinada operação negocial questionará qual o propósito negocial a ser alcançado. Caso este seja inexistente, impróprio (abusivo) ou ilícito, tal operação será elusiva e, portanto, vedada pelo ordenamento jurídico.

A importância da causa para a determinação de condutas *elusivas* decorre dos seguintes elementos:

– *interpretação jurídica da elusão:* a *causa* representa, em direito privado, a finalidade econômica do negócio e, portanto, trata-se de uma solução mais adequada do que a interpretação econômica do direito tributário;

– *distinção entre uso e manipulação de formas jurídicas*: a manipulação da estrutura negocial pode ser analisada pela confrontação da transação realizada, sua forma e a presença de causa. Se o negócio não possuir causa ou a que esta seja falsa ou ilícita, estaremos perante um caso de elusão tributária;

– *momento da realização do fato gerador*: permite realizar uma distinção adequada perante a elisão, visto que o mero critério cronológico não era capaz de resolver algumas dificuldades, tais como: a realização de atos simulatórios que impedissem a ocorrência do fato gerador;

– *determinação do tipo de manipulação realizada*: a teoria da causa permite verificar se, em determinado caso, estaremos perante uma situação de *simulação* (falsa causa), *abuso de formas* (ausência de causa) ou *fraude à lei* (causa ilícita).

Apesar das claras vantagens da adoção do conceito de causa, para o estudo e a determinação, da presença de uma conduta elusiva, a utilização exclusiva do conceito de causa pode incorrer em algumas dificuldades, tais como:

1. *direito civil e comercial*: historicamente, a noção de causa tem sido utilizada para solver problemas adstritos ao direito civil e, mesmo assim, com imensa dificuldade, em face das grandes controvérsias geradas. A noção de causa, contudo, torna-se um instrumento adequado para a verificação do sentido de negócios especialmente regidos pela *tipicidade,* tais como o contrato de compra e venda; nesses casos, é relativamente indicada para identificar o sentido do negócio, de um lado, a entrega de uma coisa e, de outro, o pagamento de um preço. No direito comercial ou empresarial, vigora, especialmente, a noção de *atipicidade*, ou seja, tanto o motivo quanto a causa de um negócio são de difícil aferição para os que estão fora da transação comercial, com objetivos cruzados, efeitos diferidos do negócio no tempo e, não raras vezes, muitos dos que estão de fora da negociação não entendem as finalidades empresariais, o que aparenta ser um *animus donandi* é, em verdade, um *animus solvendi,* entre outros;

2. *fragilidade da distinção da finalidade*: a distinção entre elisão e evasão realizada estritamente com base na teoria da causa não explica realmente quando estamos perante uma ausência de causa ou uma falsa causa; em uma operação empresarial, tal representação deverá ser feita observando a *finalidade econômica* da operação. A apresentação da causa funciona apenas como um anteparo perante o verdadeiro problema que é a existência de uma *finalidade lícita e existente.* Nesse sentido, somente a análise do estudo da manipulação de estruturas negociais não resolve todas as situações possíveis, exige obrigatoriamente a análise por um conceito controverso e multiplica os conceitos a serem tomados em consideração.

Desse modo, a verificação da manipulação de estruturas negociais deve ser realizada utilizando-se um método de interpretação *jurídico* e sistemático. A análise da estrutura negocial e os casos de uso ou de manipulação, diferem da interpretação econômica do direito tributário. Tais distinções decorrem, inclusive, do método de

interpretação utilizado, visto que o primeiro parte de uma compreensão jurídica dos negócios em foco.

a) Da interpretação econômica do direito tributário

A denominada análise econômica do direito tributário surge com Enno Becker[30] e a redação do § 4º do Código Tributário Alemão (*Reichsabgabenordung-RAO*), esse dispositivo era aplicação do art. 134 da Constituição de Weimar, que estabelecia o princípio da capacidade contributiva (*wirtschaftliche Leistungsfähigkeit*)[31]. Posteriormente, com a chegada do pensamento nacional-socialista, amplia-se o sentido desse dispositivo, por meio da Lei de Adaptação Tributária. Estabelece esta que a interpretação da lei tributária deve considerar "o objetivo e o significado econômico das leis tributárias e o desenvolvimento das circunstâncias"; já em seu § 1º, Seção 3, preceitua que: "as leis tributárias devem ser interpretadas segundo a concepção do mundo nacional-socialista".

A interpretação econômica do direito tributário foi substituída na reforma do Código Tributário alemão de 1977 pelo conceito de abuso de formas, estando em franco declínio na atualidade[32]. São características da interpretação econômica do direito tributário:

– *análise finalística* – trata-se de uma forma de interpretação tomando em consideração as finalidades econômicas das relações negociais. A grande oposição a este aspecto está em erigir como fundamento de análise critérios extrajurídicos para nortear a interpretação do fenômeno jurídico. O econômico possui sua

---

[30]BECKER, Enno. Die Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919. nebst Ausführungsverordnungen. Berlin: C. Heymann, 1925.

[31]Estabelecia esta Constituição que: "todos os cidadãos, sem distinção, na proporção de seus haveres, contribuirão para todos os encargos públicos, conforme dispuserem as leis". Ver, nesse sentido, TÔRRES, ob. cit., p. 208.

[32] "Se há uma finalidade das normas tributárias, esta há de ser, sempre, a constituição de obrigações tributárias, à qual toda interpretação deve se reportar, segundo os elementos da lei. Mas este não é o sentido corrente que a doutrina da interpretação finalística emprega. *Usa-o como espécie de finalidade financeira, como forma de induzir ao intérprete a uma opção pro fiscum em qualquer ato de interpretação, tendo em vista os objetivos arrecadatórios, sem muita sensibilidade para o primado da legalidade e certeza do direito.*" (TÔRRES, Heleno. Ob. cit., p. 217 – grifos nossos) Como bem lembra Enzio Vanoni: "... a tributação deixou de ser considerada um atributo da soberania, para ser o meio necessário ao Estado para prestar os serviços públicos" (VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*. Padova: CEDAM, 1932, p. 37). A finalidade da tributação não é financiar o Estado, mas ser o meio necessário para que este preste os adequados serviços públicos ao cidadão, ou seja, o fim da tributação é o próprio cidadão e nunca o Estado. Não há como exigir que o tributo em vez de ser instrumento de liberdade e igualdade se torne em instrumento de opressão, seria o retorno à lógica prévia ao Estado de Direito.

linguagem e operadores próprios (ter ou não ter), diversos do direito (permitido, obrigatório e proibido). A mistura na utilização desses dois modos de interpretar conduz a resultados diversos, visto que o objetivo do direito (justiça) não se submete automaticamente aos objetivos da economia (eficiência);

– *interpretação pro fiscum*[33] – outra ordem de questionamentos a esse modo de interpretação decorre de sua flexibilização de conceitos e princípios do direito tributário, diminuindo a certeza do direito, fragilizando o princípio da segurança jurídica e relativizando o princípio da legalidade. Esse conjunto de efeitos produz uma situação de diminuição de proteções e direitos consagrados ao contribuinte, relativizando as limitações ao poder de tributar. Tais críticas são extremamente procedentes e ensejam correta preocupação;

– *finalidade econômica e finalidade arrecadatória* – dado que o sentido geral do direito tributário é promover a justiça fiscal e não simplesmente servir de instrumento para aumento da arrecadação, não é lícito supor que a interpretação tributária deva ser sinônimo de interpretação arrecadatória [34] . A finalidade arrecadatória elege como princípio basilar a "eficiência" na busca de recursos ao financiamento do Estado, a interpretação tributária legítima deve possuir como fundamento a "justiça" na distribuição dos encargos ao financiamento de uma esfera pública de liberdade e igualdade;

– *justiça fiscal ou justiça tributária* – a interpretação econômica encerra também uma noção de justiça, contudo, limitada ao ponto de vista fiscal, assim, entendia Enno Becker que a tributação justa deveria alcançar o máximo de

---

[33] A extrema litigiosidade decorrente da lei tributária implicou o surgimento de duas escolas de interpretação tributária: *in dubio contra fiscum* e *ut fisco faveat.* Conforme leciona Enzio Vanoni, uma tereceira escola deve prevalecer, aquela que preceitua que não se deve favorecer aprioristicamente nem o contribuinte e nem o fisco, mas deve-se proceder a uma leitura restritiva e rígida da lei tributária (ver VANONI, Enzio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Trad. Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Financeiras, 1956. Concordamos com essa última modalidade, a interpretação deve prosseguir no seu intuito de coerência sistêmica e não de coerência funcional, ou seja, buscando somente alcançar uma finalidade: beneficiar o fisco ou o contribuinte.

[34] "Em contrapartida, a finalidade arrecadatória voltada apenas à cobertura das necessidades do Estado não serve como premissa para a interpretação teleológica, seja da norma ou de seus destinatários, já que em caso contrário se teria por correta a interpretação que levasse à mais alta arrecadação tributária." (LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. *Direito Tributário – Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 146)

capacidade econômica do contribuinte (princípio da universalidade). A justiça tributária não decorre somente do aspecto fiscal, existem princípios fundamentais na tributação, além do seu resultado (máximo arrecadado). Não nos importa aqui somente o fim alcançado, mas os meios utilizados. O meio (método) é justamente o caminho para determinado fim. A fiscalidade sem reservas, sem limitações, sem respeito a princípios básicos (previsibilidade, legalidade, capacidade contributiva e isonomia) não é aplicação da justiça, mas a sua violação.

Em vista desses elementos, não é possível se aceitar este tipo de interpretação em direito tributário.

*b) Falta de propósito negocial (*business purpose test*).*

O método de análise de verificação de condutas elusivas no direito norte-americano tomou efeito por meio da combinação de três instrumentos: teste do propósito do negócio (*business purpose test*), "negócios em etapas" (*step transactions*) e princípio da prevalência da substância sobre a forma jurídica (*substance over form*).

Os três instrumentos têm por objetivo verificar a realização de organizações negociais legítimas, ou seja, que possuam sentido negocial.

c) Dos critérios distintivos da análise da estrutura do negócio jurídico da interpretação econômica do direito

A análise da estrutura do negócio jurídico diferencia-se da interpretação econômica do direito tributário, por uma série de razões, tais como:

i)análise estrutural – este tipo de análise procede a uma verificação do negócio jurídico de modo sistemático e pretende observar se existe um adequado uso ou abuso de formas jurídicos. A manipulação de formas será afastada se estiver fundada em uma finalidade antiexacional, ou seja, objetivando tão somente evitar a incidência de normas tributárias e o surgimento de obrigações tributárias correspondentes;

ii) interpretação tributária – busca-se, nessa análise, uma interpretação que respeite os princípios fundamentais do direito tributário, tais como: legalidade, segurança jurídica, capacidade contributiva, entre outros;

iii)justiça tributária – a orientação a ser alcançada está na busca da justiça tributária, ou seja, na adequada ponderação de interesses existentes na relação

tributária.

d) Dos critérios de análise da estrutura do negócio jurídico

Os critérios de análise da presença ou não de manipulação da estrutura negocial é realizada em dois aspectos: *i) consistência* e *ii) coerência* negocial. A *consistência* negocial procura confirmar a correta correlação entre os elementos que compõe o negócio jurídico (objeto, forma, causa e tipo). Um negócio sem causa ou movido por uma falsa causa será um negócio elusivo.

De outra parte, o negócio deve ser verificado em sua *coerência* com os postulados do sistema, de tal forma a representar um exercício legítimo de autonomia da vontade, livre iniciativa, livre concorrência e da propriedade privada. Se estiver em conformidade com estes princípios, não poderá a administração fiscal desconsiderar os atos realizados a título de alcançar a capacidade econômica do contribuinte.

Preponderância procura identificar a presença de "sentido negocial" no *uso* de determinada estrutura jurídica. Um negócio jurídico sem sentido negocial será elusivo, por não apresentar consistência na sua formatação. Note-se que a exigência de "sentido negocial" difere da exigência de "sentido econômico". A demanda por um substrato econômico é superior e estranha à análise do direito. Cabe ao jurídico entender as finalidades econômicas almejadas no cotejo com a estrutura do negócio jurídico instituído, nada significa, contudo, uma mera abstração da natureza jurídica do negócio. Este possui em si um sentido, de organização da vontade, que deve ser respeitado e levado em conta pelo direito tributário.

A análise da *coerência* procura indicar a existência de um *uso conforme o ordenamento jurídico* ou um *abuso* (manipulação) na estruturação do negócio jurídico. A presença de uma *conduta abusiva* (*manipulatória*) será tida por elusiva. Esta análise tomará em consideração os princípios tributários em seu todo, não somente aqueles que visam identificar a parcela da renda (capacidade contributiva), como aqueles que protegem o contribuinte ao limitar a ação do Estado no exercício do seu poder de tributar (segurança jurídica, legalidade etc.). A análise de coerência mantém a interpretação restrita e rígida da norma tributária, evitando as armadilhas de uma interpretação apriorística *contra* ou *favor* do Fisco.

São exemplos de condutas que produzem uma manipulação artificiosa

dos negócios jurídicos: i) o abuso de formas; ii) o abuso do direito; e iii) a fraude à lei.

As condutas elusivas podem ser unitárias, fruto de um único negócio ou podem ser combinadas, pela utilização de diversos negócios vinculados ou não, que produzem um efeito final de manipulação artificiosa. Nesse caso, novamente a verificação deve ser realizada tomando em consideração a consistência e a coerência das operações. A consistência pretende tomar em consideração a cadeia negocial e a sua correta correlação, enquanto a coerência busca aferir a correta correlação entre os negócios e os princípios que regem a atividade negocial.

São exemplos de condutas combinadas que produzem uma manipulação artificiosa dos negócios jurídicos: i) o abuso de formas; ii) a falta de propósito negocial; e iii) a simulação.

A manipulação subjetiva pretende analisar quem realiza a modificação da estrutura negocial de *modo* artificioso, se um agente individual ou uma combinação de sujeitos.

i) Da manipulação negocial por agente individual

A manipulação negocial pode ocorrer por ato de um único agente, por meio da sua alteração de elementos fundamentais à estrutura do negócio jurídico. Esse é, por exemplo, o caso da fraude à lei, no qual o contribuinte altera determinado dado para fugir à aplicação da regra que normalmente seria aplicável ao caso.

ii) Da manipulação negocial por pluralidade de agentes (colusão)

No caso de uma combinação de agentes, com o intuito de alterar a estrutura do negócio, utiliza-se a participação de mais de um agente para concretizar o objetivo de fuga à estrutura negocial. Como exemplos, podemos citar: simulação, uso de uma terceira pessoa interposta, entre outros.

10.4 Elusão e figuras próximas

São condutas elusivas: *i) simulação; ii) fraude à lei; iii) abuso de direito; iv) abuso de formas; v) dissimulação;* e *vi) falta de propósito negocial.*

i) Simulação

A reafirmação da simulação no direito tributário brasileiro ocorre com a inclusão do parágrafo único no art. 116 do CTN por meio da LC n. 104/2001, o que traz à tona o questionamento sobre a reafirmação da existência de uma *norma geral* sobre a simulação dos negócios privados.

O *conceito* de simulação, para definir ou limitar competências tributárias, em direito tributário, deve ser buscado no direito privado, conforme determina o art. 110 do CTN. Determina o Código Civil em vigor que a simulação produz nulidade e ocorrerá quando:

> *Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*
>
> 1 *§º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:*
>
> *I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;*
>
> *II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;*
>
> *III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.*

Dessa forma, verifica-se que a simulação possui, principalmente, dois *elementos*: i) um *pacto simulatório*; e ii) uma *falsa causa* declarada. Na simulação, as partes ajustam dois pactos: a) um visível e b) outro escondido. O pacto "público" (vontade declarada) traduz uma falsa causa, visto que a vontade real contida no verdadeiro pacto não se conforma com aquela declarada.

São *exemplos* de simulação em direito tributário a utilização de interpostas pessoas, o uso de nomes diferentes e de pessoas jurídicas.

ii) Fraude à lei

A fraude à lei está prevista no Novo Código Civil em seu art. 166, que determina:

> *Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:*
> *[...]*
> *VI – tiver por objetivo fraudar lei imperativa.*

Partindo-se da teoria objetivista, deve-se ler "tiver por objetivo", como "tiver causa", "fim negocial" e não apenas "tiver intenção ou vontade" (teoria subjetivista). A fraude à lei pode ser realizada pela organização dos negócios jurídicos e pode ser vista consagrada pelos seguintes atos: a) realização de negócios sucessivos lícitos; e b) resultado ilícito. Na fraude à lei, realizam-se operações que individualmente analisadas são lícitas, mas que geram um resultado ilícito. Eles são consistentes como operações negociais, mas incoerentes com o sistema jurídico.

As diferenças entre fraude à lei e simulação são sutis:

a) a simulação prejudica alguém, a fraude à lei viola a própria norma;

b) a simulação possui falsa causa, a fraude à lei possui uma causa ilícita. Assim, quando alguém, por exemplo, realiza interposição fictícia, mesmo sabendo que o alienante não pode dispor do bem, então teremos fraude à lei e não simulação, dada a vedação do ordenamento.

A pergunta a se realizar em nosso caso é a seguinte: ocorre fraude à lei na operação em análise?

Para responder esse questionamento, devemos verificar se o encadeamento de atos tem a sua coerência (motivação) norteada por uma causa ilícita. Desse modo, deve-se analisar se o conjunto de operações visa realizar uma causa ilícita, qual seja: a compensação de créditos de terceiros.

iii) Abuso de direito

O abuso de direito[35] se caracteriza por um exercício inadmissível de um direito, ou seja, pela sua realização desconforme aos limites impostos pelo Direito, quanto aos seus fins econômicos e sociais[36]. São exemplos de condutas abusivas em direito

---

[35] Cf. PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Padova: Cedam, 1995.

[36] "Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons

tributário: o *treaty* e o *rule shopping* em direito tributário internacional. A aplicação da teoria do abuso de direito no direito tributário encontra como obstáculo importante o princípio da legalidade. Somente a presença de norma clara (lei) sobre o assunto, a descrição de procedimento e objetivos definidos permitem pensar na sua utilização, como medida absolutamente excepcional.

iv) Abuso de formas

O abuso de formas concretiza-se com a manipulação de uma forma jurídica, com o objetivo de afastar a regra que normalmente seria aplicada ao caso. São exemplos de abusos de forma em direito tributário: criação de empresas sem propósito econômico ou de contratos sem substrato negocial efetivo. Cabe ressaltar a dificuldade de incorporação dessa teoria no Direito nacional, por sua inconsistência com as normas tributárias.

v) Dissimulação

A dissimulação (*dissimulare* ou *dissimulatio*) distingue-se da simulação. Ambas possuem como sentido comum o fato de serem representações falsas de vontade. Simular significa aparentar algo que não existe, enquanto dissimular significa ocultar algo que existe[37]. Na dissimulação, existe um "disfarce" promovido por negócios jurídicos, ordenando a lei que estes sejam "levantados" ou "desconsiderados" para que se verifique a real natureza[38] dos atos[39]. A dissimulação é considerada no direito civil francês uma espécie de simulação relativa, tal distinção não é encontrada no Direito brasileiro.

---

costumes."

[37] Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reinterpretando a norma de antievasão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 76, jan. 2002, p. 81-101.

[38] Cf. Washington de Barros Monteiro: "[...] em ambas, o agente quer o engano: na simulação quer enganar sobre a existência de uma situação não verdadeira, na dissimulação, sobre a inexistência de uma situação real. Se a simulação é um fantasma, a dissimulação é uma máscara" (MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil. Parte Geral*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 209).

[39] Cf. GODOI, Marciano Seabra de. A figura da "fraude à lei tributária" prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 68, maio 2001, p. 101-203.

vi) Falta de propósito negocial

A falta de propósito negocial não possui uma tradição de uso na experiência continental do direito tributário, o que não impede que tenha sido cogitada a sua aplicação no Direito brasileiro. A noção fundamental desse instituto está na realização de "testes" capazes de aferir a presença de uma conduta negocial que possua um substrato econômico.

11.

O problema da qualificação em matéria tributária

11.1 O problema da qualificação em matéria tributária

A conceituação simultânea de conceitos em ramos diversos pode gerar vários conflitos de interpretação, veja-se, por exemplo, o uso diferenciado do conceito de receita no direito contábil, tributário, civil, econômico ou societário. Este problema tem sido resolvido por meio do recurso à teoria da qualificação.

11.2 Direito tributário e direito privado

A relação entre o *direito privado e o direito tributário* tem sido objeto de abordagens diversas, muitas vezes parciais e contraditórias. Por um lado, realçam a inegável base constitucional dos institutos privados que servem de fundamento à incidência tributária, por outro lado, reforçam a autoridade própria dos institutos empresariais como limite à competência de instituir tributos. Às vezes, reforça-se a disparidade, outras vezes, a coerência dos institutos. Tal situação decorre de um problema metodológico em não explicitar claramente os planos de interpretação em que se está envolvido. Qual a relação entre estes dois ramos: independência recíproca ou de prevalência de um sobre o outro (*tese da submissão do direito tributário ao direito privado*).

Historicamente, a primeira teoria e mais antiga teoria parte do pressuposto de que o objeto de estudo do direito tributário é a obrigação tributária e, portanto, os pressupostos de estudo desta disciplina devem ser buscados no direito privado, visto que se trata do ramo que elaborou uma consistente teoria das obrigações. Toda noção de obrigação tributária, crédito e suas causas de extinção, suspensão e exclusão encontra resquícios desse entendimento, que tem sido criticado, visto que a relação obrigacional privada se desenvolve entre iguais de modo simétrico, enquanto a relação tributária entre o Estado e o indivíduo assume uma formatação assimétrica; dado que a obrigação civil surge do acordo de vontades (*ex voluntatis*), enquanto a relação jurídico-tributária é imperativa ou cogente (*ex lege*).

Em nosso entender, as relações entre o direito privado e o direito tributário são de três ordens: de um lado, o direito tributário e o direito privado fazem parte de um

ordenamento jurídico e, por isso, mantêm coerência axiológica; de outro lado, como ramos normativos distintos, possuem consistência semântica e formal que os distinguem um do outro. Por fim, os casos de aplicação normativa (interpretação) deverão estar conforme a coerência axiológica e ao mesmo tempo respeitar a as suas diferenças específicas. Poderíamos sintetizar esta abordagem da seguinte forma:

i) *plano axiológico*: enquanto partes do mesmo ordenamento jurídico;

ii) *plano normativo*: como parte relacionadas no interior do ordenamento jurídico;

iii) *plano interpretativo-aplicativo*: como institutos singulares do direito privado utilizados na interpretação em matéria tributária.

O direito tributário e o direito privado devem possuir coerência axiológica com o texto constitucional de 1988, sob pena de implicarem soluções contraditórias e mesmo em ofensa ao sentido da Constituição. Entendemos que o texto constitucional privilegiou uma solução intermediária, nem acatou a tese do primado absoluto do Estado sobre o indivíduo (solução típica de regimes totalitários), nem aceitou uma submissão absoluta do interesse público aos interesses privados (solução típica do liberalismo).

A solução encontrada foi a admissão de um mercado livre, protegido pelo direito à propriedade privada, livre iniciativa, liberdade de contratação, autonomia da vontade, da liberdade de estabelecimento, entre outros. No entanto, cabe ao Estado atuar especialmente na ordem social, reduzindo a sua atuação na ordem econômica de modo subsidiário aos casos de incentivo, correção e intervenção limitados.

Desse modo, deve existir uma *congruência axiológica* entre direito privado e tributário, não há como o sistema jurídico proteger a esfera privada na auto-organização dos negócios empresariais e o direito tributário não respeitar esta proteção, modificando, alterando ou mesmo suprimindo-a para fins de aumentar a arrecadação ou incentivar condutas para além do autorizado constitucionalmente. A doutrina designa por *neutralidade fiscal* a este conteúdo axiológico de respeito fiscal aos institutos e formas do direito privado. O conceito constitucional do tributo deve, assim, respeitar o sentido e o alcance dos conceitos privados.

No *plano normativo*, diversos ordenamentos jurídicos estabeleceram as regras sobre a interpretação tributária dos institutos de direito tributário, sendo que, de modo geral, podemos verificar a presença de um entendimento de respeito ao sentido e forma do direito privado. No Brasil, a matéria é regulada pelos arts. 109 e 110 do CTN. A relevância destes dispositivos em nosso sistema é alvo de relevância, sendo que foram taxados de irrelevantes, inúteis, redundantes ou superficiais. Para parte da doutrina, trata-se de dispositivos irrelevantes porque o texto constitucional já declara expressamente o dever de obediência fiscal ao sentido e alcance dos institutos de direito privado. Para outros, os dispositivos são superficiais por definirem o já definido de um modo pouco claro.

Com a devida vênia, entendemos que se trata de dois dispositivos extremamente importantes, práticos e bem redigidos. O texto constitucional não oferece diretamente nenhuma solução definitiva, seja de primado do direito privado ou o contrário, tampouco estabelece o sentido e o alcance do uso desses conceitos. No máximo, podemos afirmar que o ordenamento constitucional estabelece a necessária *congruência axiológica* entre direito privado e tributário, mas de modo algum determina claramente qual o sentido a ser utilizado dentre os diversos possíveis.

11.3 Teoria da qualificação em direito tributário

O direito estrangeiro adotou tratamento diverso do problema da conceituação e qualificação simultânea de um mesmo conceito em diversos ramos. Tal procedimento demonstrou possuir diversas vantagens teóricas, permitindo a superação de algumas impropriedades técnicas. O problema do relacionamento de conceitos privados ou de outros ramos do Direito (urbanístico, ambiental, societário ou contábil, por exemplo) com o direito tributário é denominado de *qualificação*. Apesar de esse termo não ser muito utilizado no direito tributário nacional, ele é amplamente estudado no direito internacional tributário e no direito estrangeiro.

Assim determina o art. 13 da *Ley General Tributaria* na Espanha:

> *Artículo 13. Calificación.*
> *Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho,*

> *acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.*

A qualificação diferencia-se da interpretação, contudo, não se excluem, pelo contrário, atuam de modo conjunto na composição de sentido (semântica) da norma jurídica. Onde houver criação normativa, haverá qualificação e, também, interpretação jurídica. Os dois processos semânticos atuam de modo diverso: enquanto a qualificação determina os elementos significativos necessários e suficientes à formação do "mínimo deôntico dotado de sentido completo" e ao preenchimento semântico da estrutura normativa, a interpretação dirige-se ao preenchimento de conteúdo semântico dos enunciados necessários para que a norma seja portadora de uma enunciação clara, isenta dos vícios da ambiguidade e da vaguidade.

Uma norma ausente de uma qualificação será inválida por prescindir de elementos fundamentais à articulação necessária ao processo de incidência tributária. Por sua vez, a manutenção da incerteza de sentido (vaguidade, ambiguidade e porosidade) pode macular a efetividade da norma, mas não a sua pertinência ao sistema.

Vejamos, por exemplo, a interpretação do conceito de livro previsto no art. 150, VI, *d*, da CF/88. Será que neste caso a imunidade se estenderá ao livro eletrônico, aos álbuns de figurinhas, às apostilas de cursinhos, bem como a tantas outras possibilidades editoriais?

De outro lado, o questionamento sobre o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS/Cofins exige uma ordem diversa de indagação. Será que o conceito de insumo utilizado será aquele do IPI ou IRPJ? Como se classificam determinados gastos, tais como fretes ou marketing?

Para diversos autores relevantes, a qualificação tem sido entendida como um caso de *subsunção normativa*. Dentre esses, destacam-se Baptista Machado, Isabel de Magalhões Collaço e Alberto Xavier. Por causa do brilho dessa argumentação, tomaremos a liberdade de expor em detalhes a sua linha de raciocínio, que é extremamente sofisticada.

Para esses autores, a qualificação é um problema que se põe no momento de aplicação da norma jurídica, sendo que caberia à interpretação definir o conjunto de casos possíveis e aplicáveis, enquanto a qualificação incidiria sobre um caso concreto, um *quid* (*objeto de qualificação*), já no momento de aplicação normativa.

Para Alberto Xavier, o conceito de qualificação e subsunção é semelhante. Conforme este autor: "Também entendemos que a questão da qualificação não se distingue da mera subsunção quando o conceito a aplicar ao caso concreto – embora seja um conceito jurídico- é fornecido pela própria lei (ou por grupo ou sistema de leis de mesma natureza)..."[1].

A diferença entre qualificação e interpretação, no entender de Alberto Xavier, seria de ordem lógica, de finalidade e de objeto.

Quanto ao objeto, a interpretação visa definir, de modo abstrato, a classe de "possíveis conteúdos de dado conceito"; enquanto a qualificação se dirige a um *quid* concreto, configurando-se como uma decisão de espécie. A qualificação se dirige ao processo de aplicação, enquanto a interpretação se dirige ao processo de definição do sentido e alcance da norma.

Do ponto de vista lógico, a intepretação ocorreria logicamente antes da qualificação, que seria utilizada num momento posterior, quando o conceito já se encontrasse previamente interpretado.

Quanto à finalidade, a interpretação pretende definir *finalidade e alcance* de determinado conceito; enquanto a qualificação, já sabedoura do significado e alcance de determinada previsão normativa, pretende, por sua vez, "saber se uma determinada situação concreta da vida tributária internacional é subsumível num conceito constante da previsão normativa..."[2].

De modo ilustrativo, apresenta Alberto Xavier o seguinte exemplo para diferenciar as duas figuras: o tratado entre o Brasil e a Espanha, em seu art. 3º, define o termo "pessoa" como uma pessoa física e uma sociedade e, por sua vez, define "sociedade" como qualquer pessoa jurídica ou entidade que venha a ser considerada para fins tributários como pessoa jurídica por equiparação. Imagine-se, nessa

---

[1] XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional no Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 142.
[2] XAVIER, ob. cit., p. 142.

situação, a *questio facti*, se estão sujeitos ao tratado Brasil-Espanha os dividendos pagos por sociedade em comandita espanhola. Nesse sentido, entende Alberto Xavier que:

> Para tanto, é necessário saber se esta sociedade é considerada “sociedade” para efeitos do tratado, ou seja, se tem personalidade jurídica ou, embora não a tendo, em geral é considerada pessoa jurídica para fins do tratado. A questão que se coloca não respeita à interpretação do tratado em si mesmo – dúvida nenhuma tem o intérprete sobre o significado em si mesmo do conceito de sociedade.

A qualificação seria, nesse sentido, uma espécie qualificada de *questões de fato* (*quaestio facti*) e não de *questões de direito* (*quaestio juris*). Seria uma espécie de *quaestio facti* porque veicula questionamentos diretos a um caso concreto, diferentemente de questões de interpretação que buscam definir *conceitos abstratos* (*quaestio juris*). Contudo, a qualificação seria uma questão de fato especial. Assim, entende o autor que: “se a situação da vida é definida por conceitos fáticos, descritivos, o problema da qualificação não chega a suscitar-se. Assim, por exemplo, determinar o lugar onde se situa um imóvel, onde é faticamente exercida uma atividade, se uma pessoa á atleta ou estudante não envolve, via de regra o recurso a uma atividade intermédia adicional, no processo de aplicação do conceito ao caso concreto”[3]. Nesse sentido, a proposta do autor é a consideração da qualificação como uma espécie de *quaestio facti* qualificada por ser uma atividade intermédia ao processo de aplicação ao caso concreto.

O autor apresenta outros exemplos capazes de ilustrar o conceito de qualificação, tais como a questão sobre se os juros que excedem a taxa corrente de mercado devem ser qualificados como juros ou como distribuição disfarçada de lucros.

Inegavelmente, tal argumentação consegue responder um conjunto de questionamentos de elevado grau de dificuldade e apresenta um conjunto de soluções para o sério problema da disntinção entre qualificação e interpretação. Em

---

[3] XAVIER, ob. cit., p. 142.

nosso entender, contudo, existem algumas questões que não são devidamente resolvidas por tal elaboração, o que exige atenção. Assim, por exemplo:

– Qual a diferença entre questões de fato simples, em que existe uma situação da vida definida por conceitos fáticos (descritivos) e a *quaestio facti* qualificada, que caracteriza a qualificação?

– Se a interpretação se localiza em um momento logicamente anterior à qualificação e esta se localiza em um momento intermediário em relação ao "processo de aplicação do conceito ao caso concreto", então o processo de aplicação seria composto de no mínimo três momentos lógicos encadeados ou não?

– Se a interpretação intenta definir o alcance e a finalidade de um conceito e a qualificação se dirige à aplicação do conceito ao caso concreto, então a interpretação não seria parte do processo de aplicação da norma jurídica?

A impossibilidade de alcançar a devida consistência na resposta às questões acima apresentadas nos impõe o desafio de apresentar o nosso entendimento sobre a distinção entre enunciados de qualificação e enunciados de interpretação.

Entendemos que, para a solução dos dilemas apresentados, é necessário realizar uma distinção fundamental de duas classes de conceitos lógico-normativos: estrutura sintática e estrutura semântica. O conceito de estrutura sintática é amplamente aceito e trabalhado pela doutrina jurídica. O entendimento de que as normas jurídicas são compostas de uma peculiar estrutura sintática é fato pacífico, bem como a composição dessa forma de estrutura normativa.

No entanto, também está assentado o postulado de que as normas jurídicas apresentam uma homogeneidade sintática e uma heterogeneidade semântica, ou seja, as normas jurídicas apresentam a mesma composição sintática, independentemente de seu objeto. Sejam essas normas de direito penal, civil ou tributário, todas as normas jurídicas apresentarão uma hipótese e uma consequência ligadas por uma implicação normativa. Contudo, a diferença entre uma classe de normas e de outra encontrar-se-á no seu conteúdo semântico. Será no objeto que as normas irão diferenciar-se umas das outras.

A existência de uma heterogeneidade semântica constitui-se também como um elemento inquestionável na teoria analítica das normas jurídicas. Outro fato menos explorado, que queremos ressaltar, é a existência de uma estrutura semântica

nas normas jurídicas presente ao lado da estrutura sintática.

A articulação de conteúdo de determinada norma jurídica obedecerá a determinada lei de formação e respeitar determinado campo de aplicações pretendidas.

Dessa forma, podemos entender as diferenças entre interpretação e qualificação em função de seu objeto, finalidade e momento lógico.

1º) Da diferenciação em função do momento lógico

Do ponto de vista lógico, partiremos da distinção realizada por Alberto Xavier de que existem três momentos lógicos distintos na formação semântica de uma norma jurídica (processo de criação de uma norma individual e concreta), quais sejam:

a) *interpretação como espécie de procedimento de constituição da estrutura semântica da norma jurídica*: na ausência de uma estrutura determinada, mas determinável, caberá ao intérprete determinar quais são os elementos fundamentais na constituição de um "domínio de enunciados" capaz de possibilitar a formação de uma "norma com sentido completo". Dessa forma, poderemos entender a interpretação, como apresenta Isabel de Magalhães Collaço, como o meio pelo qual se definem "por via geral e abstrata todos os possíveis conteúdos de um dado conceito". Em nosso entender, todos os possíveis conteúdos de um conceito somente podem ser estabelecidos por meio da determinação da estrutura semântica da norma jurídica (lei de formação e campo de aplicações). Interpretar significa, nesse sentido, constituir os critérios conotativos e denotativos de determinado conceito;

b) *qualificação como procedimento de indicação da estrutura semântica da norma jurídica*. As normas jurídicas são formadas pela articulação de enunciados e significações que não ocorrem de modo automático, torna-se necessária a atividade do aplicador para que os enunciados se articulem de modo a formarem um "sentido completo". Eles não se agrupam molecularmente de modo automático, como se as normas jurídicas fossem um fenômeno natural, tal como um raio que incide tocando os fatos concretos. Torna-se necessário que exista essa articulação indicando para

cada conceito como ocorrerá a inclusão da classe dos fatos na classe das normas. A qualificação significa, nesse sentido, as regras que determinam o modo de conceituação e caracterização a ser realizado. Ela determina como se dará o fenômeno da inclusão do conceito de fato no conceito de norma. Qualificação significa a indicação do conceituar e classificar;

c) inclusão do conceito de fato no conceito de norma, ao qual denominaremos de concreção. A concreção significa o momento no qual existe a inclusão do conceito de fato, em conformidade com determinado critério, ao conceito de norma.

Por meio dessa formulação, podemos entender o fenômeno da qualificação como pertencente a um momento intermediário, posterior à determinação do significado e ao alcance dos conceitos (estrutura semântica) e anterior ao momento de "aplicação ao caso concreto".

2º) Da diferenciação em função do objeto

Entendemos que não há como proceder a uma distinção entre interpretação e qualificação pela atribuição à qualificação do processo de aplicação, como se o processo de interpretação estivesse fora desse mesmo mecanismo. Mesmo Alberto Xavier relativiza tal argumentação, demonstrando a inexistência de uma distinção rígida entre interpretação e qualificação em função do processo de aplicação. Diz o autor que: "embora reconheçamos que interpretação e aplicação do direito são operações interdependentes, como que de solução circular, envolvendo fases sucessivas de adequação à realidade [...]"[4]. O autor entende, desse modo, que assentada está a compreensão da participação encadeada de interpretação e qualificação no processo de aplicação. Contudo, apesar desse entendimento, chega o autor a uma conclusão diversa ao afirmar em seguida que: "[...] nem por isso pomos em causa que a interpretação é um fenômeno conceitualmente distinto da aplicação, precedendo-o logicamente"[5].

Não podemos, entretanto, entender dessa forma. Quando o intérprete realiza

---

[4] Cf. XAVIER, Alberto. Ob. cit., p. 164.
[5] Idem.

a sua atividade de interpretação, ele está realmente participando do processo de aplicação da norma, em um momento logicamente anterior à qualificação e à concretização, mas no interior do processo de aplicação normativa.

Podemos dizer, desse modo, que o objeto da interpretação é o de determinar o significado e o alcance do conceito, ou seja, a sua estrutura semântica; enquanto o objeto da qualificação é indicar qual é a estrutura semântica de determinado conceito.

Tomemos, por exemplo, o caso clássico de qualificação em direito internacional privado da qualificação de navios. Os navios são qualificados em determinadas ordens jurídicas como se fossem bens imóveis, enquanto em outros ordenamentos jurídicos se considera que eles sejam bens móveis. Tais considerações não trazem nenhum juízo sobre a realidade dos navios, mas sim sobre os efeitos que o Direito determina para certa ocorrência de fatos previstos na norma. Em DIPr, diz-se que os navios se qualificam como bens imóveis ou móveis em dada ordem jurídica, ou seja, a qualificação significa que determinada classe de fatos é conceituada e classificada de determinada forma em dado ordenamento jurídico.

Não há qualquer questionamento no caso acima descrito sobre algum caso concreto. A função da qualificação não é a de resolver diretamente sobre um *quid* concreto, mas o de servir de "operação intermediária" ao "processo de aplicação do conceito ao caso concreto". A sua finalidade será a de indicar como o sistema jurídico procede, em relação a determinada classe de fatos, a sua conceituação e classificação, ou seja, considerando-se que já existe uma estrutura semântica determinada ao conceito (produto da interpretação), caberá à qualificação indicar para dada classe de fatos o conceito aplicável e sua classificação no interior do sistema.

3º) Da diferenciação em função da finalidade

A interpretação terá por finalidade precípua determinar a estrutura semântica do conceito (significado e alcance), enquanto a qualificação terá por finalidade indicar a determinada classe de fatos a estrutura semântica que esta

deverá respeitar (como se processará a inclusão de classes de fatos aos conceitos de normas).

Caberá à interpretação responder ao questionamento: *quais são o significado e o alcance do conceito?*

No entanto, caberá à qualificação responder ao questionamento: *quais são o conceito e a classificação aplicáveis ao caso?*

O processo subsuntivo seria, desse modo, um processo encadeado e interdependente, no qual haveria um desenvolver-se da definição de conceitos gerais e abstratos até o momento da concretização (inclusão do conceito de fato jurídico ao conceito de norma), criador de uma norma individual e concreta.

11.4 Conflito de qualificações

Existe o conflito de qualificações (*Qualifikationskonflikt*) quando duas ordens jurídicas conceituam ou classificam de modo diverso o mesmo conceito. Assim, em direito internacional privado (DIPr), haverá conflito de qualificações quando o Direito nacional afirmar serem, por exemplo, os navios uma espécie de bens imóveis e o Direito estrangeiro conceituar e classificar esse mesmo conceito de modo absolutamente diverso, afirmando serem bens móveis.

No caso do direito tributário, entenderemos que existem conflitos de qualificação (*qualifications problem* ou *Qualifikationskonflikt*) quando houver uma discordância entre o conceito e a classificação utilizados em ramos diversos do Direito.

Ao proceder um questionamento sobre como determinado conceito, mesmo que estrangeiro, é conceituado e classificado em determinado sistema jurídico, estaremos procedendo uma questão de qualificação (*Qualifikationsfrage*). Sem dúvida, não se trata de qualquer consideração interpretativa, pois não se questiona qual o significado e o alcance desse conceito, o qual se conhece, o que se questiona é qual o regime indicado pelo ordenamento jurídico nacional para essa classe de fatos jurídicos.

O conflito de qualificações surge pela possibilidade de um mesmo conceito receber uma qualificação decorrente de como este conceito é regulado em face do

Direito nacional.

O *conflito negativo de qualificações* é aquele em que um mesmo conceito não encontra qualificação em nenhuma das ordens jurídicas independentes nos quais ele está em contato.

O conflito de qualificações positiva, em direito internacional privado, refere--se aos casos em que a norma nacional de conflito conceitua e classifica um conceito como pertencente tanto ao Direito nacional quanto ao Direito estrangeiro. Como exemplo de conflito de qualificações positiva em DIPr, poderíamos citar um caso relativo à personalidade de determinado indivíduo, ao qual se aplica o art. 7º da LINDB, que determina que a lei aplicável à personalidade jurídica utiliza-se a lei do país do domicílio. Surgirá um conflito de qualificações quando a conceituação e classificação desse conceito implicar o entendimento de que as duas ordens jurídicas (nacional e estrangeira) são indicadas para resolver o caso jusprivatista com presença de elemento estrangeiro.

Pergunta-se, portanto, como as duas ordens são consideradas indicadas para resolver tal caso? Tal situação ocorreria na dúvida quanto à definição do elemento de conexão *domicílio*. Caso exista uma conceituação diferenciada sobre o conceito de *domicílio*, em ambas as normas jurídicas poderá surgir a situação em que um mesmo conceito pode receber soluções diversas. Assim seria qualificado o conceito de domicílio pelo Direito brasileiro, se este fosse entendido como o lugar da residência com ânimo definitivo, conforme o art. 31 do CCB.

Devemos ressaltar que existem sérias diferenças entre o conflito de qualificações em DIPr e os conflitos em direito tributário, visto que a natureza dessas normas é diversa.

A questão da solução do conflito de qualificações apresenta-se de modo particularmente importante no direito internacional tributário, por possibilitar a definição de qual será a ordem jurídica competente para conceituar e classificar determinado conceito. A tradição surgida em DIPr não poderá, contudo, servir como elemento fundamental para tal solução, em face das diferenças metodológicas existentes entre as duas classes de problemas envolvidos.

No Brasil, são utilizados os arts. 109 e 110 do CTN para a solução do conflito de qualificações entre o direito privado e o direito tributário. A leitura desses dispositivos deve ser realizada em conjunto e de modo sistemático, sob pena de uma interpretação incompleta. O art. 109 determina que:

> *Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.*

Nota-se que esse dispositivo procede a duas distinções: de um lado, determina que o alcance, definição e conteúdo dos institutos privados seguem os princípios gerais de direito privado, de outro lado, determina que os efeitos tributários regem-se pelo direito tributário e não pelas normas de direito civil, tal como o Código Civil. Desse modo, por exemplo, o instituto da compensação em matéria tributária não estará subordinado ao instituto da compensação privada, mas às regras do CTN.

O Código Civil de 2002 estabeleceu em seu art. 374 regime para o instituto ao dispor que: "A matéria da compensação, no que concerne às dívidas fiscais e parafiscais, é regida pelo disposto neste capítulo". Em 9 de janeiro de 2003, foi editada a Medida Provisória n. 104, revogando esse dispositivo[6].

A exposição de motivos da MP n. 104/2003 tornou induvidosa as razões para a revogação:

> *[...] 2. A norma em causa é inconstitucional, porquanto inserta em âmbito temático constitucionalmente reservado à lei complementar, a teor do art. 146, III, "b", da Constituição de 1988: ["Art. 146. Cabe à lei complementar: III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; [...] 3. Ademais, a norma é contrária ao interesse público, porquanto revoga a atual legislação sobre compensação de créditos e débitos tributários, legislação essa que é atenta às especificidades da matéria tributária. Compromete, ainda, a estabilidade fiscal.*

---

[6] Convertida na Lei n. 10.677, de 22 de maio de 2003.

Igualmente relevante é o art. 110 do CTN, que determina que:

> *Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*

Este dispositivo impede a manipulação dos conceitos privados com o intuito de ferir as regras de limitação de competência tributária, vedando que incida, por exemplo, o imposto sobre serviços em atividades que não possuem a natureza de serviços, tais como a locação de bens móveis. Esta matéria foi julgada pelo STF em um caso de cobrança do ISS sobre a locação de guindastes, com base no item 79 da lista de serviços do Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar n. 56, de 15 de dezembro de 1987. Decidiu o STF no RE 116.121/SP pela inconstitucionalidade da incidência do imposto sob locação de bens móveis.

A matéria foi pacificada pela Súmula 31 do STF que determinou: "É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis".

A Lei Geral Tributária em Portugal possui igualmente um dispositivo com esse sentido, ao dispor que:

> *Art. 11 – Interpretação – [...] 2 – Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.*

Diferentemente do CTN, a LGT acrescenta uma norma para solucionar o conflito de qualificação (*Qualifikationskonflikt*) entre o direito privado e o direito tributário ao estabelecer que, quando houver uma discordância entre o conceito e a classificação entre esses ramos diversos do Direito, deve ser utilizada a interpretação econômica. Assim: "3 – Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários". Tal polêmica não existe no Direito brasileiro, de tal modo que não pode

ser alegada sob pena de ofensa ao princípio da repartição rígida de competências, da tipicidade e da legalidade.

12.

Do conceito de tributo

12.1 Das diversas acepções da palavra "tributo"

O conceito de tributo é o ponto de partida e de fundação do direito tributário. Dele emanam os elementos fundamentais da disciplina e os demais conceitos, tais como obrigação, crédito, tributos em espécie.

12.1.1 Das diversas acepções conforme o modelo de Estado

Será que o conceito de tributo varia conforme o modelo de Estado ou ele é invariável? Existiriam compreensões distintas deste conceito no Estado Liberal, Estado Social e no Estado Democrático e Social? Cremos que sim. Existem compreensões distintas sobre a *função do tributo*.

No *Estado Liberal*, o tributo é o principal meio de financiamento do Estado. Este, por sua vez, tem por objetivo atender ao bem comum. O tributo deve garantir a liberdade do cidadão, o respeito à legalidade estrita, a destinação pública do ingresso e a igualdade na repartição da carga fiscal[1].

No *Estado Social*, a função do tributo se dirige à promoção de direitos sociais do cidadão, tal como a educação, a saúde, habitação, entre outros. Há uma forte pressão para atender as necessidades públicas crescentes.

O tributo assume um novo papel no *Estado Democrático e Social*. Aqui ele cumpre uma função pública de organizar os desejos crescentes e contraditórios de uma sociedade pluralista. O Estado Democrático e Social não apenas promove direitos fundamentais sociais, mas os hierarquiza conforme as escolhas públicas em uma democracia.

Os valores liberdade e igualdade foram revistos e enfatizou-se o vínculo constitucional da arrecadação. No Estado Democrático e Social, o conceito de tributo reflete toda a complexidade de uma pluralidade de valores e interesses sociais contrapostos. O tributo é a pedra de toque do financiamento de um sistema de valores heterogêneo e, portanto, reflete as escolhas públicas tornadas concretas.

---

[1] TORRES, Ricardo Lobo. O conceito constitucional de tributo. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem ao Professor Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 565.

Cada modelo de Estado visualizará de modo distinto o problema do sacrifício particular em prol do bem-estar social. Afinal, cada um significa um modo distinto de organização da liberdade e dos direitos fundamentais sociais.

Assim, cada modelo de Estado tratará de modo distinto o grande problema do equilíbrio entre o *sacrifício individual* com o pagamento dos tributos e o *benefício* advindo do fornecimento de serviços públicos.

12.1.2 Das diversas acepções da palavra "tributo" na linguagem jurídica

O vocábulo tributo pode assumir diversos significados na linguagem jurídica, tais como:

1. *conduta do sujeito ativo* de exigir pagamento de tributo; como, por exemplo, na assertiva: "o governo irá tributar as importações de mercadorias";

2. *conduta do sujeito passivo* em pagar determinado tributo; como, por exemplo, na assertiva: "devo pagar o tributo até o final do mês", encontramos esta formulação do conceito de em Geraldo Ataliba[2];

3. *objeto da relação tributária*, ou seja, o valor a ser pago; como, por exemplo, na assertiva: "deve-se pagar R$ 100,00 em tributos", esse conceito pode ser encontrado no art. 166 do CTN;

4. *relação tributária*, ou seja, não apenas em uma das partes da relação, mas em sua totalidade;

5. norma *jurídico-tributária*, ou seja, em uma análise normativista, o fenômeno tributário é visto como um comando normativo que possui uma estrutura linguística particular[3].

Cada uma destas acepções, como se pode notar, trata apenas de uma parte do significado do conceito de tributo. A ideia de tributo como uma espécie de norma jurídica não diz nada sobre o conteúdo semântico e pragmático desta norma. Há um estudo apenas de sua estrutura linguística. Uma concepção meramente formal de tributo fala muito pouco sobre o fenômeno tributário.

---

[2] Segundo Geraldo Ataliba, esse comando possui o sentido: "entregue dinheiro ao Estado" (ob. cit.).
[3] CARVALHO, Paulo de Barros. Ob. cit., p. 16.

O tributo é uma espécie de relação jurídica. A relação jurídica possui dois grandes elementos, de um lado, a *materialidade* de um vínculo intersubjetivo e, de outro, o *aspecto formal* da adequação de uma conduta com a previsão normativa do ordenamento jurídico. A relação jurídica não deixa de ser uma espécie de relação social. O tributo é mais do que uma estrutura normativa (plano sintático). É um vínculo que possui valores e organiza fatos sob a égide do ordenamento jurídico.

12.1.3 Da natureza constitucional do conceito de tributo no Direito brasileiro

O tributo possui um conceito constitucional implícito. Ele serve para discriminar a competência dos diversos entes públicos, regulamentar o orçamento e proteger os direitos dos cidadãos. Ele é utilizado de modo implícito em diversos enunciados constitucionais sem uma definição constitucional expressa.

Tal situação não impede que possamos deduzir uma definição constitucional de tributo. Esta deve ser inferida da leitura dos diversos enunciados constitucionais, combinados com a leitura do art. 3º do Código Tributário Nacional pela CF/88. Este dispositivo legal foi recepcionado pelo texto constitucional, tal como tinha ocorrido na Constituição de 1967 e Emenda de 1969.

O núcleo essencial do art. 3º do CTN expressa em parte o sentido constitucional do conceito de tributo. Do ponto de vista formal, a recepção do art. 3º do CTN ocorreu expressamente na Constituição de 1967, por meio do art. 18, § 1º, que estabeleceu que: "Lei Complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar".

O Ato Complementar n. 36, de 13 de março de 1967 manteve esta recepção e lhe atribuiu a atual denominação de Código Tributário Nacional. A Constituição Federal de 1988 por sua vez recepcionou o texto do art. 3º ao definir que:

> *Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]*
>
> *III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*
>
> *a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos*

> *discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.*

O CTN possui a natureza de material de lei complementar, dada por essas sucessivas recepções constitucionais. A interpretação do CTN não é autônoma ao texto constitucional. Não se admite a presença de contradição com o texto maior.

12.1.4 Da impossibilidade de alteração desse conceito

O conceito de tributo não pode ser alterado sem respeito ao conceito constitucional implícito de tributo. Outros sistemas nacionais adotam o mesmo modelo. No Direito alemão, o conceito de tributo previsto no Código Tributário Alemão (*Abgabeordnungs* – AO 77) tem estatura constitucional (*Verfassungsrang*).

12.2 Do conceito de tributo na doutrina tributária

Diversas são as teorias que pretendem definir o conceito de tributo na doutrina jurídico-tributária, tais como: i) do *imposto como uma relação de forças* (*Abgabengewaltverhältnis*) de Schneider[4] e Bühler[5]; ii) da *Escola da Dinâmica Tributária*, da *Escola de Roma* e por Gian Antonio Micheli; iii) *teorias contratuais dos tributos* (Grotius, Pufendorf, Hobbes e Locke); iv) *teorias jurídico-obrigacionais*; v) *teorias causalistas* (Benvenuto Griziotti e Oreste Ranelleti); e vi) *teorias normativistas* (Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba).

12.2.1 Imposto como uma relação de forças (Abgabengewaltverhältnis)

Esta escola será defendida especialmente por *Schneider* e *Bühler*. Este pensamento igualmente influenciará a escola marxista, ao ver no tributo uma forma de manifestação do poder. Segundo Marx, em o 18 *Brumário*: "O imposto é a fonte de vida de toda a máquina do Poder Executivo. Governo forte e pesados impostos são

---

[4] Cf. SCHNEIDER, Franz. *Das Abgabengewaltverhältnis*. Tübingen: Mohr, 1918.
[5] Cf. BÜHLER, O. *Lehrbuch des Steuerrechts*. Berlin: Franz Vahlen, 1927.

sinônimos". Nesta escola o tributo se definia quase exclusivamente em função da lei, de tal modo que a lei impõe a sua exigência, sem a necessidade de qualquer outro título para dar nascimento à obrigação tributária. O dever geral de pagar tributos seria uma fórmula destituída de qualquer sentido ou valor jurídico.

Em sentido ligeiramente diverso, mas acatando com todo o vigor o entendimento de que o tributo nada mais é do que uma expressão da soberania (*suprema potestas*), *Bernardo Ribeiro de Morais* afirmava categoricamente que:

> o poder fiscal é inerente ao Estado, fazendo parte de sua soberania (o todo). Sendo soberano, o Estado pode impor sua vontade aos súditos, inclusive exigir tributos. O dever de pagar tributos nasce, naturalmente, do fato do indivíduo sujeitar-se ao Estado. Assim postulam Helferich, Santi Romano e diversos autores. O Estado cobra tributos em virtude da soberania que exerce sobre todos os seus súditos, os quais devem pagá-los independentemente de qualquer vantagem a ser auferida. Esta última corrente é por nós admitida[6].

Para Bernardo Ribeiro de Morais o poder fiscal não é ilimitado ou absoluto. Ele se realiza por meio de normas jurídicas. Assim, na sua

> [...] essência o poder fiscal constitua faculdade ínsita da própria soberania, o Estado somente pode utilizar-se de tal poder através da sua supremacia outorgada a um de seus órgãos [...] o tributo, assim não representa mais uma imposição exigida arbitrariamente do contribuinte, à semelhança da submissão do vencido ao vencedor como era antigamente. O tributo, nos dias de hoje, representa um instrumento jurídico do Estado para auferir as receitas que necessita para poder atender aos seus fins. No Estado moderno, isso somente se justifica quando permitido por lei, através de órgão estatal devidamente autorizado[7].

O autor não adota uma concepção do imposto como mera correlação de forças sociais. Seu estudo é mais profundo. Para este, o "[...] poder fiscal e a competência tributária, concretizando-se através da norma jurídica, não representa

---

[6] Cf. MORAIS, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 121-122.
[7] MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, 1º v., p. 257.

mais uma relação de força ou de poder (soberania)". Existem claros traços de um normativismo. O tributo é mais do que mera expressão do poder coativo do Estado. Para este: "o poder fiscal é utilizado pelo Estado, quando este elabora a norma jurídica tributária"[8].

O pensamento normativista irá no fundo se apropriar da ideia de tributação como relação de forças intermediada pela lei. A norma tributária será um comando coativo. Sua característica essencial será a presença de uma sanção pelo descumprimento da norma. A ideia de relação de forças estará na base ideológica do normativismo positivista. O positivismo tomará o pressuposto neutro da ideia de tributação como exercício do poder e lhe acrescentará as feições próprias do fenômeno jurídico, preocupando-se exclusivamente com a questão da incidência da norma tributária, relegando, desse modo, o problema das escolhas valorativas ao plano pré-jurídico.

A incapacidade da teoria normativista em entender o fenômeno tributário em um Estado Democrático de Direito será latente. O postulado da neutralidade dificilmente consegue compreender as normas jurídicas como produto de uma sociedade plural.

12.2.2 Escola da dinâmica tributária

Esta abordagem foi estabelecida pela *Escola de Roma* e por Gian Antonio Micheli e seus colaboradores, tais como Augusto Fantozzi, Franco Gallo e Andréa Fedelle. Conforme Heleno Tôrres:

> [...] é a teoria do procedimento impositivo, segundo o qual o direito tributário seria essencialmente dinâmico, não podendo construir-se apenas sobre um conceito estático como o de relação jurídica; antes, deve seguir afirmando-se sobre um conceito dinâmico, como o de atividade tributária, no qual função e poder são manifestações *típicas e necessárias. O fenômeno tributário consistiria, então, numa transferência coativa de recursos, de particulares aos entes públicos*...[9].

---

[8] MORAES, ob. cit., p. 121-122.

[9] Sobre o assunto, veja-se: TÔRRES, Heleno. Contribuições da doutrina italiana para a formação do direito tributário brasileiro. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin,

O direito tributário seria antes uma relação de poder do que uma relação jurídica. Claramente nos afastamos desses argumentos, visto que, para nós, o direito tributário é muito mais do que uma expressão da soberania do Estado, sendo propriamente uma resultante do equilíbrio entre os direitos fundamentais e o dever fundamental de pagar tributos.

Essa teoria questiona os fundamentos do direito tributário, tais como: i) relação tributária; ii) obrigação tributária; e iii) tributo. A relação tributária não seria nada mais do que um feixe de relações instrumentais vinculadas ao poder de imposição conferido pelo ordenamento à Administração. Haveria um dever geral de submissão do indivíduo, objetivando concorrer para o sustento público.

Inexistiria uma verdadeira relação jurídica, havendo tão somente deveres específicos e particulares dirigidos ao exercício do poder de tributar. Não se poderia falar em uma relação de igualdade entre credor (Estado) e devedor (contribuinte), tal como na doutrina de direito privado. O tributo será considerado expressão da soberania, estando vinculado à noção de poder-dever e não de crédito e débito do direito privado. A virtude desta concepção está em se afastar do conceito privatista de tributo, contudo, existem fortes críticas a essa concepção.

O erro dessa teoria está na forte vinculação do conceito de tributo com a ideia de soberania. Não há como explicar a natureza do direito tributário somente com o recurso ao conceito de soberania. Este se trata de uma entidade metafísica e sem conteúdo concreto. O próprio Direito Internacional demonstrou a sua falência e o substituiu pela noção de competência.

12.2.3 Concepção contratual do tributo

As *teorias contratuais do tributo* entendem o tributo como uma relação contratual, com obrigações recíprocas. Esta possui os seus fundamentos na ideia de benefício, ou seja, o cidadão paga tributos na proporção dos benefícios que aufere com a existência de um governo. Boa parte dessa concepção pode ser encontrada em Grotius, Pufendorf, Hobbes, Locke, Rousseau e Adam Smith.

2003, v. II, p. 1.157.

Essa concepção surgiu em diversas teorias distintas, dentre as quais podemos citar: i) *teoria da retribuição pela segurança*; ii) *teoria do preço de troca*; iii) *teoria do benefício (benefit theory);* iv) *teoria causalista do tributo*; e v) a teoria civilista.

i) Teoria da retribuição pela segurança

No entender de Montesquieu e Bodin, os tributos remuneram a segurança que o Estado proporciona a seus súditos. O tributo é a retribuição paga por proprietários para assegurar a proteção contra a perturbação de sua propriedade. Para Bodin: "o imposto é o preço necessário pela proteção acordada entre o soberano e seus súditos"[10] e para Montesquieu "imposto é uma porção que cada cidadão entrega de seus bens ao Estado para assegurar a proteção do restante". Para a *teoria da retribuição pela segurança*, o que os indivíduos realmente pagam para o Estado é a contraprestação pela segurança oferecida.

Surgirão pequenas variações desta escola com as releituras liberais do papel do Estado-mínimo. Na tese denominada de imposto-seguro (impôt-assurance ou Versicherungstheorie), o tributo será considerado a remuneração paga pelos particulares para garantirem a sua propriedade, por meio das forças armadas, da polícia e dos tribunais.

A doutrina fiscalista portuguesa assumiu um posicionamento semelhante muito antes dos similares franceses e alemães. Conforme relata Sérgio Vasques ao citar o livro *Espelho dos Reis* redigido por Álvaro Pais, entre 1341 e 1344, que afirmava que:

> nem os imperadores, nem os reis, e muito menos os príncipes inferiores podem, sem causa legítima, conceder pedágios, guidágios, ou imposto sobre o sal, e eles próprios receber ou conceder talonária (impostos aduaneiros). Causa legítima [...] é a defesa da via pública contra os salteadores em terra ou os piratas no mar, ou a defesa da fé e da pátria contra os pagãos, hereges, sarracenos, ou outros fins justos semelhantes[11].

[10] Cf. JUANO, Manuel de. *Curso de finanzas V. Derecho tributario*. Rosario: Molachino, 1969, tomo I, Parte General. p. 298.
[11] Cf. PAIS, Álvaro. *Espelho dos reis* (*Speculum regum*). Lisboa: Instituto de Alta Cultura, 1963, p. 241.

A necessidade prematura de formação e financiamento fiscal do Estado nacional português, submetido a pressões de todas as ordens, de um lado, os mouros e, de outro, o império espanhol, implicou o surgimento precoce de uma vasta literatura financista de origem lusa, ainda inexplorada pela doutrina nacional e que muito antecipou sua época e prognosticou soluções avante de seu tempo. Se formos verificar com cuidado, essa literatura ainda se encontra absolutamente inexplorada em sua riqueza e originalidade, chamando a atenção a quantidade de obras publicadas e a qualidade dos escritos[12].

Cita o autor, ainda, as seguintes obras: *Tratado da Virtuosa Benfeitoria*, de autoria do Infante D. Pedro (1428-1433), *Liber de Republica* (*do Governo da República pelo Rei*), de Diogo Lopes Rebelo[13].

Afirma Sérgio Vasques que: "a doutrina que acompanha a formação do moderno Estado Fiscal será, assim, a de que o imposto constitui a remuneração devida ao Príncipe pela manutenção da paz e da justiça, pela segurança de pessoas, bens, povoações, estradas e mercados, e que é dessa sua causa ou natureza que decorrem as obrigações dos soberanos e súbditos". Como se pode notar, a teoria da causa apresentada ainda não possui um caráter jurídico-privatista de causa contratual pura, mas de causa filosófica que fundamenta a comutatividade da relação entre soberano e súditos. O vínculo jurídico se fundamentava nas relações bilaterais e de prestações comutativas, mas não existia ainda uma distinção entre causa próxima e causa remota para a tributação.

A teoria do benefício foi um elemento fundamental nos debates tributários desde o século XIV até o século XVIII. A sua superação pela teoria do sacrifício decorreu da impossibilidade de uma determinação científica do benefício proporcionado pelos tributos. Dentre os principais autores deste período podemos citar Diomede Carafa (1406-87) ou Matteo Palmiere (1405-75); em teorizadores do Estado como Jean Bodin (1530-96) ou Thomas Hobbes (1588-1679); na aritmética política inglesa de Willian Petty (1623-87) e Charles Davenant (1656-1714); nos

---

[12] CF. GODINHO, Vitorino Magalhães. *Ensaios, v. II, Sobre História de Portugal*. Lisboa: Sá da Costa, 1968.

[13] Cf. REBELO, Diogo Lopes. *Liber de Republica Magna. Doctrina et Eruditione*. Do Governo da República pelo Rei. Trad. de Miguel Pinto de Meneses, A. Moreira de Sá, introd. e notas. Lisboa: Instituto de Alta Cultura, 1951.

cameralistas germânicos como Jakob Bornitz (1560?-1625) ou Samuel Pufendorf (1623-94); nos fisiocratas franceses como Marquês de Mitebau (1715-89) e Dupont de Nemours (1739-1817)[14].

A *teoria do imposto-seguro* parte de uma visão de que o único benefício real que este tributo pode proporcionar é a segurança. A teoria tributária surge como um critério de contenção das funções do Estado e de sua intromissão na economia. Somente seriam legítimas as tarefas realizadas com o objetivo de assegurar a paz e a tranquilidade social.

A *teoria do imposto* como preço da segurança desloca o problema da justiça geral para o plano individual. Os contribuintes passam a ser considerados como consumidores. O benefício será uma espécie de pagamento pelo uso de serviços públicos prestados, em analogia com aquele devido por agentes privados em regime de mercado.

As revoluções burguesas de 1848 realizarão um giro conservador no entendimento do princípio do benefício e na tese do imposto como seguro. O surgimento do Estado-gendarme adotará uma noção autoritária de segurança como manutenção da paz social. A segurança será entendida como proteção da classe dos proprietários e a manutenção do *status quo*. Para Girardin, o imposto é o preço que os proprietários pagam para se protegerem do risco de uma revolução proletária. O pensamento liberal passaria por uma transformação radical, de uma ideia transformadora, detentora de um programa de reforma social, passou-se a uma concepção conservadora, desconfiada das reivindicações sociais e dos programas de transformação social.

ii) Teoria do preço de troca

Nesta teoria, o imposto nada mais significa do que uma compensação aos contribuintes pelos serviços que auferem do Estado. Esta entende que o tributo é um preço que remunera os serviços utilizados, de tal modo que lhes atribuem um caráter

[14] Cf. VASQUES, Sérgio. *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária.* Coimbra: Almedina, 2008, p. 254.

jurídico-contratual. Para Paul Leroy-Beaulieu e Thiers cada cidadão deveria pagar o preço justo dos serviços que recebe da sociedade. Este seria um preço que remunera o Estado na denominada *teoria do preço de troca*.

A teoria do imposto como troca é uma reação à teoria do imposto como seguro da classe proprietária e afirmará que o tributo não pode significar somente uma forma de remuneração pelo benefício de proteção ideológica de uma classe, mas deve se estender para garantir serviços públicos universais, tais como praças, jardins, saúde pública, educação, estradas etc. Essa teoria foi defendida por Simonde de Sismondi e por Proudhon. Esse autor irá declarar a ilegitimidade da conduta das classes mais abastadas em usar a força para proteger seus interesses egoísticos. Trata-se de alargamento do princípio do benefício para além da mera segurança da classe burguesa, para abranger toda a sociedade. Muitos autores defenderão antes de Oliver Holmes a noção do tributo como remuneração por benefícios públicos. Geralmente, cita-se a famosa frase de que o tributo é preço que pagamos pela civilização, defendida por este autor, mas esquecemos que muitos defenderam esta concepção anteriormente.

São defensores dessa teoria:

– Mirabeau que defendeu, em sua *Teoria do Imposto*, de 1766, que: "o imposto é o preço pelas vantagens que a sociedade concede aos indivíduos";

– Proudhon, em sua *Théorie de L'Impót*, de 1861, afirmou que: "o imposto é uma troca na qual o Estado presta os serviços e o indivíduos dinheiro";

– Thiers, em sua obra *De la proprieté* defende que: "O que é a sociedade? Sociedade onde cada um tem ações, mais ou menos, e onde é justo que cada um contribua na proporção ao número que possuem";

– Paul Leroy-Beaullieu, em sua *Traité de la science* dês *fin*ances, afirmou que: "A função do Estado, por meio do imposto consiste em pagar a cada um o preço justo pelos serviços que recebe da sociedade e a justa parte que incumbe em suas dívidas sociais"[15];

– Para Oliver Holmes, o tributo era considerado o preço que pagamos pela civilização.

---

[15] Cf. LEROY-BEAULIEU, Paul. *Traité de la sciencia des finances*. Tome Premier. Paris: Guilhaumin, 1892, p. 114.

Para Sérgio Vasques, a *teoria do imposto de troca* adquiriu ampla expressão em Portugal por meio das defesas de Joaquim José de Oliveira Valle (*Finanças – Estudo sobre o imposto em particular* – 1866) e Lopo Vaz de Sampaio e Mello (*Theoria do Imposto* – 1866). Para estes, os impostos são a contrapartida pelos serviços de higiene, viação, canalização, iluminação, proteção etc.[16] A teoria do imposto-troca em Portugal se afastará do socialismo acadêmico de Proudhon, mas aceitará a expansão de sentido da teoria do benefício para toda a sociedade. Sobre o tema veja-se, igualmente, o importante estudo de Sérgio Vasques sobre *Eça de Queiroz e os impostos*[17].

Cabe notar que nem toda afirmação de que o tributo é um preço por benefícios públicos representa uma adesão a uma teoria contratualista. Esta afirmação não deve ser vista literalmente como adoção de uma concepção privatista do tributo. Geralmente, trata-se apenas de uma metáfora para a relação bilateral entre o Estado e o particular.

A ideia de tributo como preço traz duas interpretações perigosas. Primeiro, induz a pensar a civilização, a liberdade, a igualdade ou a segurança tenham preço. De outro lado, induz a ideia de que a liberdade seja adquirida do Estado. As duas ideias são errôneas. Nem os cidadãos são súditos submetidos às vontades do Estado nem a liberdade possuem um preço. Os indivíduos são membros de uma sociedade democrática.

iii) Teoria do benefício (benefit theory)

Para esta teoria, os contribuintes devem receber um benefício dos serviços públicos proporcional ao custo dos impostos. Essa teoria é também conhecida como teoria da retribuição ou da contraprestação. A grande dificuldade está em demonstrar a relação entre os serviços públicos e o benefício que cada contribuinte recebe. Seriam benefícios diretos ou indiretos? Individuais ou

---

[16] *Sérgio Vasques* cita a obra de *Simonde de Sismondi*, intitulada *Nouveaux Principes* d´Économie *Politique*. Ver VASQUES, Sérgio. *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*. Coimbra: Almedina, 2008, p. 265.

[17] Cf. VASQUES, Sérgio. *Eça de Queiroz e os impostos*. Lisboa, 2001.

sociais?

Não há ainda como distinguir a correta repartição dos encargos fiscais e o benefício individual gerado. Tende-se a considerar que o benefício é geral, ou seja, para o conjunto da sociedade.

Outro grande problema está na definição de um critério claro de distribuição de encargos conforme os benefícios auferidos. Três critérios foram apontados: a distribuição isonômica, a capacidade econômica e, finalmente, a capacidade contributiva.

Paul Leroy-Beaulieu, em 1892, demonstrará de modo inquestionável a impossibilidade da relação direta entre os tributos pagos e a fruição de benefícios individuais. Muitas vezes, os impostos são formas de financiamento de dívidas contraídas em gerações pretéritas. Os tributos são exigências das finanças públicas para pagamento dos acertos e das loucuras fiscais dos governantes atuais e passados e não apenas a retribuição por um serviço auferido imediatamente.

Para o autor, pensar a tributação tão somente no quadro de uma teoria de retribuição pelo preço dos serviços prestados ou pela troca implicaria, em último caso, renegar as dívidas contraídas pelo Estado (*théorie de la répudiation des dettes nationales*). Para Paul Leroy-Beaulieu, as finanças públicas nacionais devem ser pensadas sob o *princípio da solidariedade nacional entre gerações e da responsabilidade perpétua pelas dívidas geradas*. Cada geração é responsável não somente pelas dívidas contraídas por si, mas também pelas dívidas deixadas pelas gerações anteriores. O tributo seria a contraprestação pelo fato de o indivíduo pertencer e auferir os benefícios da vida nacional em todos os seus aspectos (morais, intelectuais, culturais e de serviços públicos). Os tributos seriam o preço que pagamos pelas escolhas, pelos erros e acertos dos governos atuais e de nossos antepassados.

Em sentido contrário, a teoria da distribuição dos encargos públicos defenderá que os tributos são derivados da solidariedade social. Segundo os juristas franceses Lafarrière e Waline os tributos são derivados da solidariedade social. É esta que sustenta o tecido social, logo a tributação é a forma de financiamento realizada pelos membros da sociedade.

A repartição dos encargos se realizaria por meio da capacidade econômica do indivíduo em contribuir para o sustento dos gastos sociais. Segundo Griziotti, os contribuintes recebem benefícios gerais e particulares em razão de sua capacidade econômica.

12.2.4 Concepção jurídico-obrigacional do tributo

i) Teoria causalista do tributo

A *teoria da causa dos tributos* procura entender o fenômeno tributário por meio de uma teoria das obrigações tributárias. Dois conceitos de causa foram utilizados, um filosófico e outro jurídico[18].

A *teoria filosófica da causa* encontrou evidência na doutrina medieval, por meio da recepção da filosofia aristotélico-tomista. Essa teoria parte da *noção de causa final* como fato constitutivo da obrigação tributária. Para São Tomás de Aquino, os tributos devem obedecer a exigência de respeitar o bem comum. Os tributos criados somente no interesse pessoal do príncipe não obrigam, tal como as leis que ofendem à exigência do bem comum. O soberano somente pode exigir o que for indispensável ao bem comum, retirando a legitimidade dos tributos criados para o interesse exclusivo dos governantes.

Esse entendimento foi consagrado na *teoria da causa legítima dos tributos* defendida por Garsia Mastrillo, no Tratado *De magistratibus eorum império et iurisdicione*, em Veneza, em 1667 (*collecta dicitur quae eex justa causa impositur pro expensis*). A causa justa passa a ser entendida como elemento nuclear na constituição

---

[18] Para uma revisão bibliográfica sobre a teoria causalista do tributo, vejam-se os seguintes autores: GIANNINI A. D. *Il rapporto giuridico d'imposta*. 1937; PUGLIESE, M. *Istituzione di diritto finanziario*. Padova, 1937; RANELLETTI, O. *Diritto finanziario italiano*; TESORO, G. *Principii di diritto tributário*, Bari, 1938. ALLORIO, E. *Diritto processuale triburario*; BUHLER, O. La causa giuridica nel diritto tributário tedesco. *Rivista di diritto tributario tedesco*. 1939. BLUMENSTEIN, E. La causa nel diritto tributatio svizzero. *Rivista di diritto finaziario e scienza della finanze*, 1939; BOMPANI, V. *Contributo alla teoria del rapporto giuridico d´imposta*. Jus III, 1942; GORINI, B. La causa giuridica dell'obbligazione tributaria. *Rivista Italiana di diritto finanziaria*, 4-5, 1940; DI PAOLO, G. La causa giuridica dell'imposta nello Sttato fascista. *Riv. Di pol Economica*. VI, 1936. Nuove considerazione sulla causa giur. dell'imp. ecc., ivi, XII, 1936. Tributi, I, 1939; MEZZACAPO, La causa giuridica dell'obbligazione tributaria. Bibl. Della Corte dei Conti in s. g. 1942; BERLIRI, L. V. *La giusta imposta*, Roma, 1945. POMINI, Renzo. *La 'causa impositionis' nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*, Giuffrè: Milano, 1951.

dos tributos e como elemento de controle e limitação ao poder de tributar dos soberanos.

Leitão de Lima defenderá, em 1759, que o príncipe não poderia estabelecer novas sisas sem a presença de uma "justíssima causa", em sua obra *Comentários aos artigos das sisas*. Os *tributos sem causa* autorizariam a resistência pacífica dos súditos, desde que esta não não implicasse revolta, sedição ou perturbação da ordem pública. A *teoria da causa* passou a ser aceita com unanimidade pela maioria dos jurisconsultos, moralistas e políticos da época.

A *teoria causalista dos tributos* foi questionada com a centralização do poder e pela superação do modelo medieval de distribuição do poder. O problema passava a ser especialmente os limites da soberania fiscal e de seu exercício.

Haverá uma significativa renovação da *teoria da causa* pela *Escola de Pavia* e de *Nápoles*. A *Escola de Pavia*[19], por meio de Benvenuto Griziotti e Oreste Ranelleti, fundador da *Escola de Nápoles*, defenderá a teoria causalista do tributo ou teoria da causa impositiva ao afirmar que a tributação legitima-se não apenas no poder soberano do Estado, mas na vantagem que proporciona a cada indivíduo, ou seja, a causa do tributo está na ação do Estado de proporcionar serviços que aumentam a atividade econômica e melhoram a vida dos contribuintes.

O direito à tributação decorre da criação de benefícios gerais e específicos para os indivíduos. Para Oreste Raneletti, a causa última dos impostos está no financiamento de serviços destinados à satisfação dos interesses públicos. Não havia, contudo, a possibilidade de se determinar em concreto a medida que cada contribuinte deveria colaborar para suportar os encargos devidos. Haveria uma contraprestação do Estado à sociedade pelos impostos pagos, mas não uma contraprestação do Estado a cada contribuinte individualmente considerado.

Raneletti será um dos primeiros a enxergar que a causa da obrigação tributária está na verificação das vantagens individuais para a posse de riqueza (*capacidade contributiva*). Ele procederá outra mudança substancial no modelo de pensamento medieval sobre o problema da causa, ao incorporar as inovações dos

---

[19] Cf. EINAUDI, Luigi. The Pavia and Milan Schools of Tax Law and their Relationship. In: AMATUCCI, Andrea; GONZALEZ, Eusebio; TRZASKALIK, Christoph. *International Tax Law*. Kluwer Law International, p. 16-22.

sistemas financeiros modernos, tais como: a extrafiscalidade dos tributos, a progressividade, a discriminação da origem da renda, as ficções e presunções de renda, entre outras.

Todas essas inovações demonstrarão que o Estado deve realizar uma contraprestação à sociedade e não diretamente a cada contribuinte. Ele anteciparia problemas contemporâneos, tais como: a proteção de grupos sociais, a redistribuição de renda, o combate aos desequilíbrios regionais, entre outros.

A Escola de Pavia possuía como expoentes: Benvenuto Griziotti (fundador); Francesco D'Alessio, Gustavo Ingrosso e Romanelli Grimaldi. Griziotti irá defender um sincretismo entre os estudos de Direito e Economia, enquanto Ranelleti proporá uma análise distinta, advogando um distanciamento das preocupações econômicas.

Para Ranelleti, o fenômeno financeiro deveria ser analisado de um ponto de vista jurídico, à parte de considerações econômicas. Para Griziotti, a determinação da causa dos impostos decorre dos elementos objetivos da capacidade contributiva, tais como: a participação em uma sociedade política, econômica e social e não em seus elementos subjetivos. Para o autor, as vantagens da causa dos impostos devem ser verificadas individualmente e não apenas nos benefícios gerais oferecidos pelo Estado a toda a sociedade.

Para Morselli, a causa do tributo se caracteriza como uma justificação do direito expresso na lei e a medida de cada singular obrigação concreta, expressa na *ratio legis*. A teoria da causa surge na doutrina italiana como uma forma de estabelecer limites racionais ao poder do Estado em criar tributos e garantia uma certa coerência ao emaranhado normativo que imperava na vida jurídica nacional italiana.

O dever geral de solidariedade foi entendido como um ato de solidariedade social. Para Franscecso Moschetti, o princípio da causa poderia atenuar a ênfase individualista com o recurso ao art. 43 da Constituição italiana, que fundamenta o princípio da capacidade contributiva. Este fundamentaria o dever solidário de dever de pagar tributos ("todos são obrigados a concorrer para o custeio das despesas públicas na razão da sua capacidade contributiva"). Segundo Moschetti, este dispositivo constitucional garante a solidariedade no dever de pagar tributos.

Podemos diferenciar a causa mediata da causa imediata. A causa mediata é, contudo, muito difusa, se confundindo com as vantagens que o contribuinte usufrui de uma esfera pública organizada.

Para Grizziotti e Ranelletti[20] os tributos possuem uma dupla causa. De um lado, garantem uma participação geral nas vantagens da atividade do Estado e, de outro lado, demonstram os ganhos individuais pela vida em sociedade. Griziotti aceitará a tese de que a causa próxima dos impostos é a capacidade contributiva. Esta seria a melhor representação do fato imponível[21].

Dino Jarach defenderá um ponto de vista diverso. A causa última da obrigação tributária é a legalidade estrita. O dever de pagar tributos tem por pressuposto uma imposição prevista em lei. É no poder de império do Estado que deve ser buscada a causa dos tributos. A causa técnico-jurídica deve ser buscada, contudo, no conceito de capacidade contributiva.

Podemos questionar se é suficiente alegar que a causa jurídica do tributo deva ser buscada no pressuposto de fato (*presupuesto de hecho*) previsto na lei. Será que um tributo deve ser pago simplesmente porque a lei assim o determina? Bastaria a alegação da necessidade financeira do Estado? Cremos que o conceito de tributo não se esgota na mera coação soberana do Estado.

A identidade entre a causa do tributo e o princípio da capacidade contributiva decorre, portanto, da noção de que o tributo não pode ser instituído de modo arbitrário pelo poder. A fundamentação ético-jurídica dos tributos cumpre um papel importante no dever de pagar tributos.

O *princípio da capacidade contributiva* passou a ser entendido como a causa objetiva dos tributos.

Nos países cuja Constituição juridicizou o "princípio da capacidade contributiva", convertendo-o em regra jurídica constitucional, o legislador está juridicamente obrigado a escolher para a composição da hipótese de incidência das regras jurídico-tributárias, fatos que indiquem a presença de renda tributável.

Conforme Morselli, a causa ético-jurídica é capaz de fundamentar genericamente o poder de pagar tributos, mas é incapaz de fundamentar

[20] Cf. RANELLETI, Oreste. *Instituizioni di diritto pubblico*. Milão: Giuffrè, 1948.
[21] Cf. GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de ciencia de las finanzas*. Buenos Aires: Depalma, 1959.

concretamente a formação do crédito tributário. Assim é despiciendo manter o questionamento do conceito de causa do tributo se o problema foi deslocado para a capacidade contributiva. O problema se desloca para o estudo dos elementos da norma tributária (hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota, entre outros)[22].

O primeiro movimento foi a identificação do conceito de causa com o princípio da capacidade contributiva e, logo, o problema passou a ser da correta aplicação deste e não mais de considerações abstratas sobre a causa dos tributos. O problema da causa perdeu a sua importância prática e teórica, sendo sepultado pelo estudo da capacidade contributiva. O grande defeito do estudo da causa é a ausência de um liame lógico claro entre a previsão legal e o suposto de fato. A natureza abstrata da causa impediria uma conexão direta entre fatos e normas, impedindo o surgimento de uma relação jurídica com bases tão frágeis.

ii) Concepção civilista

Diversos autores tentarão fundamentar o conceito de tributo em uma noção civilista. Esta teoria tem suas origens no período correspondente ao início do século XX. Essa teoria pressupõe que o direito tributário, por tratar de obrigações tributárias, deveria estar submetido aos princípios gerais aplicáveis às obrigações e, portanto, deveria sujeitar-se ao direito privado em sua plenitude. Esta é denominada de teoria do primado do direito civil sobre o direito tributário.

A teoria obrigacional do tributo parte do entendimento do conceito do tributo como objeto de uma relação obrigacional criada por lei. Esse entendimento partia da constatação de que o vínculo obrigacional se firmava entre dois sujeitos (credor e devedor) e os tributos possuíam igualmente uma fonte ou uma causa derivada da lei, especialmente do fato gerador que dava origem ao nascimento da obrigação tributária. Essa teoria influenciou sobremaneira o Direito nacional, especialmente Rubens Gomes de Sousa e Amílcar de Araújo Falcão e o novo *Código Tributário*.

---

[22] Cf. MORSELLI, Emanuele. *Corso di scienza della finanza pubblica*. Padova: Cedam, 1949, v. Primo, p. 133.

Infelizmente essa teoria afastava o fenômeno tributário de seus fundamentos constitucionais, reduzindo-o ao campo da legislação ordinária e às figuras de direito privado, numa limitação à ideia de vínculo obrigacional.

A teoria privatista da tributação erra por não reconhecer a diferença de natureza entre a obrigação em direito privado e a obrigação tributária. A obrigação em direito civil funda-se na autonomia privada para a constituição de obrigações, enquanto o Estado possui o direito de estabelecer o surgimento do enlace obrigacional, independentemente da vontade do contribuinte. O direito tributário deve se ater às indagações sobre as normas jurídicas e não sobre os fundamentos político-filosóficos destas normas. As únicas razões ou justificativas que o jurista deva se preocupar são aquelas contidas nas próprias normas, de tal forma que toda a preocupação adicional será considerada desnecessária.

12.3 Do conceito legal de tributo no Brasil

O conceito de tributo aparece inicialmente na Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, que determina que:

> *Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.*

Este conceito legal de tributo será recepcionado pela legislação posterior e pelas Constituições, inclusive a CF/88, no que não contrariar o sentido desses textos. Especialmente relevante é a conceituação de tributo como receita derivada para o custeio de atividades gerais ou específicas do Estado. Este conceito foi superado por outro mais preciso e completo previsto no art. 3º do CTN. O conceito legal de tributo no Direito brasileiro está descrito neste dispositivo que estabelece que:

> *Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

Este conceito pacificou as diversas dúvidas sobre a conceituação legal de tributo no Direito brasileiro. Em 1953, por ordem do então Ministro da Fazenda Oswaldo Aranha foi criada uma Comissão presidida por Rubens Gomes de Sousa para redigir um Anteprojeto de Código Tributário Nacional para o país. Somente em 1966, com a Lei n. 5.172, é que o Brasil foi dotado de uma codificação sobre matéria tributária, a partir de um outro projeto da lavra dos Professores Gilberto de Ulhôa Canto, Rubens Gomes de Sousa e Gerson Augusto da Silva (que era médico), e com o auxílio de Aliomar Baleeiro.

12.4 Elementos do conceito de tributo

São elementos do conceito de tributo: a) a compulsoriedade da prestação; b) o caráter pecuniário; c) a natureza não sancionatória da ilicitude; d) a origem legal do tributo; e e) a cobrança mediante atividade plenamente vinculada da administração tributária.

a) Da compulsoriedade da prestação

O CTN procurou evidenciar o caráter compulsório da natureza dos tributos, como uma obrigação *ex lege*, em oposição às obrigações decorrentes do acordo de vontade, tais como as obrigações *ex contractus*. A vontade do sujeito ativo e passivo é irrelevante para o surgimento da relação obrigacional.

O tributo distingue-se dos contratos administrativos pois nestes há a presença de vontade no surgimento do enlace contratual. Igualmente, o tributo independe de sua denominação (contribuição, taxa, seguro-apagão etc.), o que importa é a sua natureza jurídica. Os tributos também se distinguem de outros atos de natureza privada, mas que utilizam a nomenclatura tributária, tais como as taxas de serviço em restaurantes (*gorjetas*) e contribuições de clubes e associações.

Sobre a natureza da *gorjeta*, veja-se a CLT:

> *Art. 457. Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. [...]*
> *§ 3º Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada à distribuição aos empregados.*

A natureza compulsória do tributo está relacionada com o nascimento da obrigação e não com o momento de seu adimplemento. As obrigações contratuais também possuem natureza obrigatória. No momento do adimplemento, todas as obrigações (*ex lege* ou *ex contracto*) são obrigatórias, contudo, na gênese da obrigação tributária a vontade não participa.

b) Do caráter pecuniário

O tributo é uma prestação em moeda (dare pecunia). Não se consideram tributos: serviço militar obrigatório, participação em tribunal do júri ou mesário em eleições.

São vedados os tributos *in natura* e *in labore.* Os tributos *in natura* são aqueles pagos em quantidades de bens ou mercadorias. Os tributos *in labore* são, por sua vez, aqueles pagos com a prestação de serviço ou trabalho.

Não podemos considerar a *alíquota específica* do imposto de importação e exportação como um caso de tributo *in natura.* Nesse caso, não há o pagamento *in natura*, mas o cálculo do montante pecuniário a ser pago com referência a uma unidade de medida, geralmente uma quantidade de mercadoria. Esta unidade é expressa na unidade de medida adotada pela lei tributária (tantos R$ por unidade de comprimento ou tantos R$ por unidade de peso). Não há verdadeiramente um tributo *in natura*, pois o tributo será sempre uma referência monetária (art. 20, I, do CTN e art. 2º do Decreto-lei n. 37/66).

O tributo se diferencia da figura da requisição administrativa. Nesse caso, esta ação administrativa obedece a motivações emergenciais ou extraordinárias que

autorizam a administração pública tomar temporariamente a posse ou a propriedade de bem privado para atender ao interesse público essencial. Apesar da preocupação expressa dos doutrinadores com a distinção de tributo e requisição administrativa, podemos também ressaltar a diferença deste instituto com outras formas de limitação da propriedade privada pelo poder público, tais como: a) servidão administrativa; b) ocupação temporária; c) limitação administrativa; d) tombamento; e e) desapropriação.

A natureza da requisição administrativa está prevista no art. 5º, XXV, da CF/88: "no caso de iminente perigo público, a autoridade competente poderá usar de propriedade particular assegurada ao proprietário indenização ulterior, se houver dano".

Para Helly Lopes Meirelles: "servidão administrativa ou pública é ônus real de uso imposto pela Administração à propriedade particular para assegurar a realização e conservação de obras e serviços públicos ou de utilidade pública, mediante indenização dos prejuízos efetivamente suportados pelo proprietário"[23].

A expressão "em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir" não retira o caráter pecuniário do tributo. Não se pode admitir os tributos *in natura* ou *in labore*. Por óbvio, todos os fenômenos pessoais poderiam ter *in abstrato* quantificação em moeda (seguro de vida, indenização por dano moral etc.), mas a redação do dispositivo se dirige especialmente à utilização de índices para a determinação do valor pecuniário a pagar em tributos.

O espírito do dispositivo informa que os tributos podem ser instituídos conforme valores ou índices referenciados em moeda, tais como a *Unidade de Referência de Honorários* (URH) ou *Unidade Fiscal Municipal* (UFM).

Cabe ressaltar que o momento da instituição dos tributos diferencia-se logicamente do momento de sua extinção. Os tributos podem ser pagos, conforme determinação legal, por meio de dação em pagamento em bens imóveis (art. 156, XI). Tal fato não retira a natureza pecuniária dos tributos.

---

[23] MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 24. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 564.

Determina o art. 156 do CTN que: “XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei”.

c) Da natureza não sancionatória de ilicitude

O tributo possui natureza eminentemente fiscal ou arrecadatória e, portanto, não cumpre uma função proeminentemente extrafiscal. A extrafiscalidade é exceção. Não podem os tributos possuir função punitiva. O tributo tem natureza essencialmente arrecadatória (financiamento) e não sancionatória (punitiva). A tributação visa arrecadar recursos para as tarefas públicas (receitas públicas derivadas) e não punir atos ilícitos. As sanções pecuniárias (multas) não devem estar sujeitas às normas tributárias, tais como: multas penais, de trânsito, contratuais, administrativas e de fiscalização.

Tributo é a receita que ingressa nos cofres públicos a título definitivo. Não se constituem como tributos os ingressos de receitas que somente transitam por contas públicas, mas que não são recursos de sua titularidade, como: recursos em depósitos judiciais e contas vinculadas do FGTS.

Os tributos são receitas derivadas. Os recursos decorrentes de atividades diretas de intervenção do Estado na economia não se constituem em tributos, tais como: compensação pela exploração de recursos naturais, lucros de empresas públicas etc.

Os tributos não têm natureza punitiva. As multas tributárias decorrentes de descumprimento de deveres tributários instrumentais (pagar, declarar tributo etc.) estão sujeitas ao regime tributário, por se referirem ao modo de cumprimento das obrigações tributárias. Como exceção, podemos apresentar o dispositivo contido no art. 182, § 4º, II, da CF/88, que criou o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) progressivo no caso de descumprimento da função social da terra.

Determina este dispositivo que:

> *Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus*

> *habitantes. [...]*
> *§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento ,sob pena, sucessivamente, de*[...] :
> *II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo.*

Não é constitucional a utilização de tributo como sanção política. Determina a Súmula 70 do STF que: "É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo" e da Súmula 323 que determina: "é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos". Posteriormente, em 1969, foi editada a Súmula 547 do STF que prescreve que: "não é licito a autoridade proibir que o contribuinte em debito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfandegas e exerça suas atividades profissionais". Em voto que se tornou paradigmático, o Ministro do STF Aliomar Baleeiro, entendeu no Recurso Extraordinário 64.054-SP (*RTJ* 44/776), que a Fazenda Pública possui meios jurídicos específicos para realizar a cobrança do crédito tributário: *a execução fiscal*[24].

São consideradas sanções políticas vedadas em nosso ordenamento: i) proibição da impressão ou não concessão de autorização para confecção de notas fiscais por empresas devedoras; ii) apreensão de mercadorias; iii) estabelecimento de regimes especiais de fiscalização; iv) negativa de expedição de certidão negativa de débitos; e v) negativa de renovação do CNPJ.

Não é possível a tributação do ato ou do resultado do ato ilícito. Esse entendimento abre um um conjunto de indagações. Afinal, deve existir tributação sobre o produto do furto? E dos rendimentos auferidos em aplicações financeiras de dinheiro do tráfico de entorpecentes? Haverá a tributação da renda de casa de jogos, e assim por diante. O problema da tributação do ato ilícito já havia sido originalmente posto pelo art. 26 da Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964, que determinava que: "os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos a tributação, sem prejuízo das sanções que couberem".

---

[24] STJ, RMS 10.678/PB, Rel. Min. Garcia Vieira, *DJU* 27-9-1999: "A Fazenda Pública, só poderá cobrar seus créditos através de execução fiscal e na forma da Lei n. 6.830/80, não tendo a autoridade administrativa autorização para apreender, reter e leiloar mercadorias para receber multas e taxas – Súmula 323 do STF".

Analisando o conjunto de manifestações doutrinárias, podemos afirmar que existem, nesse aspecto, três teorias sobre o tema. A primeira afirma que nada impede a *tributação do ato ilícito*. Para os defensores desta tese, três elementos devem ser considerados: i) se o fato é demonstrativo de capacidade econômica; ii) respeito ao princípio da isonomia ou de não privilegiar quem pratica atividades ilícitas e iii) o direito tributário não procede a exames pré-jurídicos de natureza ética de uma conduta (*non olet*).

A teoria do *pecunia non olet* ("dinheiro não cheira") designa o caso em que Titus, filho do Imperador Vespasiano, criticou o imperador romano que havia criado um tributo sobre o uso dos banheiros públicos, ao que se diz que teria pego uma moeda e teria indicado que ela não teria cheiro, apesar de sua origem (*atqui e lotio est*)[25].

Entendemos, contudo, em sentido contrário, visto que em face de comando direto presente no art. 3º do CTN, tal posição permissiva da tributação do ato ilícito não pode ser admitida no Direito brasileiro.

A segunda posição afirma a possibilidade da *tributação do resultado ilícito*. Esta concepção parte dos postulados apresentados por Alfredo Augusto Becker em distinguir entre o fato gerador e a hipótese de incidência, como dois momentos logicamente distintos do fenômeno da incidência tributária. A hipótese de incidência do tributo deve ser sempre um fato lícito, mas o fato jurídico concreto ilícito gera a incidência da norma jurídico-tributária. Assim, seria vedada a existência de uma norma jurídica que estabelecesse a "tributação sobre os furtos ou roubos", contudo seria correta a incidência da norma tributária sobre os rendimentos auferidos com casa de jogos, visto que a hipótese de incidência é lícita ("auferir rendimentos")[26].

Conforme Amílcar de Araújo Falcão:

---

[25] Trata-se de locução atribuida à Suetonius, na obra *De vita Caesarum* VIII, 23, 3.

[26] Segundo o STF: "Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: non olet. Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso — antes de ser corolário do princípio da moralidade – constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética." (HC 77.530, Rel. Min.Sepúlveda Pertence, *DJ* 18-9-1998).

> É hoje pacificamente admitida a tributabilidade dos rendimentos resultantes de atividades ilícitas ou percebidos com infração à lei. O art. 767 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), Decreto n. 85.450 de 04.12.80, com fundamento no art. 26 da Lei n. 4.506, de 30.11.64, dispõe: ''Os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos a tributação, sem prejuízo das sanções que couberem"[27].

Uma norma hipotética com o seguinte fato gerador "tributação sobre os furtos" seria contrária ao conceito de tributo, mas não a tributação dos rendimentos dos furtos, porque existe uma hipótese de incidência lícita ("auferir rendimentos"). A presença de ilicitude no fato gerador seria tão somente acidental. Alega-se, também, que a não tributação nessas situações implicaria favorecer as atividades ilícitas.

A terceira posição afirma se somente possível a *tributação do ato lícito*. Tanto a hipótese de incidência quanto o fato jurídico-tributário devem ser lícitos para que exista incidência da norma tributária. Se a hipótese tributária constitui a descrição da classe de todos os casos possíveis de fatos que poderiam fazer surgir a norma e, por sua vez, o fato tributário constitui-se em um caso particular que preenche a norma tributária, então se deve concluir que somente fatos lícitos podem preencher uma hipótese tributária lícita. Caso contrário estaríamos perante um argumento falso.

Dissemos que era proibida a norma "tributação sobre os furtos", mas admitindo a tributação dos rendimentos dos furtos, porque existe uma hipótese de incidência lícita ("auferir rendimentos"), seria ampliar o sentido dessa hipótese de incidência para que abrangesse os casos de "auferir os rendimentos de furtos", o que ao final significa a "tributação do produto dos furtos". Trata-se de uma falsa distinção entre prever um comando tributando a conduta "furtar", para atingir o seu resultado: o "furto". Este é o nosso entendimento. A punição por crimes econômicos deve estar prevista na legislação penal. O direito tributário não deve servir como instrumento punitivo.

---

[27] Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 43, nota n. 31.

12.5 Da origem legal do tributo

Os tributos devem, necessariamente, ser instituídos por lei[28]. Esse princípio decorre da *Magna Carta* que em 1215 estabeleceu que nenhum tributo seria criado sem representação. Assim dispõe o art. 5º, II; art. 150, I, e art. 97 do CTN. Cabe esclarecer, contudo, que instituir não significa criar. Os tributos somente podem ser criados obedecendo a uma delimitação precisa. Os tributos devem respeitar os parâmetros constitucionais que estabelecem a competência *in abstracto* para instituir tributos, como as normas gerais de direito tributário, estabelecidas em lei complementar (art. 146, III, da CF/88) e, finalmente, a lei ordinária que institui o tributo.

Não basta a existência de uma previsão de competência para a criação de tributo na Constituição, emenda constitucional ou lei complementar, torna-se indispensável a presença de lei ordinária para que o tributo seja instituído.

12.6 Da cobrança mediante atividade administrativa vinculada

A atividade de arrecadação deve seguir exatamente a previsão legal, tratando-se de uma atividade não discricionária. É considerada como atividade não discricionária porque não pode a administração desenvolver raciocínios de conveniência e oportunidade na cobrança de tributos, tratando-se de relação vinculada à expressa disposição legal.

Nenhum ponto pode ficar à disposição ou vontade do administrador público: forma, conteúdo, modo ou efeitos da atividade arrecadadora. Não pode a administração utilizar meio diverso daquele disposto em lei. Por exemplo: exigir lançamento de ofício quando a lei fala em lançamento por declaração, preencher lacunas ou indeterminações da lei tributária, determinar a prescrição quando a lei nada determina etc. Somente a lei tributária pode estabelecer o preenchimento de

---

[28] "*12. No scutage not aid shall be imposed on our kingdom, unless by common counsel of our kingdom, except for ransoming our person, for making our eldest son a knight, and for once marrying our eldest daughter; and for these there shall not be levied more than a reasonable aid.* In: *like manner it shall be done concerning aids from the city of London*".

indeterminações, lacunas, ambiguidades, incertezas e demais incompletudes linguísticas.

Não pode deixar a administração de exercer o seu poder-dever em face de simpatias com o contribuinte. Deve a autoridade administrativa de modo impessoal e genérico exercer o poder de tributar. Esta atividade deve ser realizada por atos executivos, conforme denominação apresentada por Ruy Cirne Lima, ou seja, atos em que a liberdade de ação do administrador é mínima. Os regulamentos e atos administrativos complementares pretendem reduzir a discricionariedade do ato de concreção pelo agente público. Podemos apresentar o seguinte quadro ilustrativo:

Elemento essencial	Delimitação positiva (definição)	Delimitação negativa (institutos distintos)
Natureza compulsória	A vontade do sujeito ativo e passivo é irrelevante para o surgimento da relação obrigacional.	a) Contratos administrativos, tais como: – aluguel; – comodato; – doação; – empréstimo; b) Negócios jurídicos com a Administração Pública. c) Negócios jurídicos com particulares: – taxas de serviço (gorjetas); – contribuições de associações e clubes;
Natureza pecuniária	Trata-se de prestação em moeda.	– serviço militar; – serviço eleitoral; – tribunal do júri; – requisição administrativa; – desapropriação; – tombamento; – servidão administrativa; – ocupação temporária; – limitação administrativa.
Natureza arrecadatória	A tributação visa arrecadar receitas derivadas para as tarefas públicas e não punir atos ilícitos.	a) Atos de natureza punitiva: – multas; – multas de trânsito; – indenizações. b) Atos de natureza não arrecadatória: – contas vinculadas de FGTS; – depósito judicial. c) Receitas originárias: – lucros de empresas estatais; – compensações financeiras pelo uso de recursos naturais.
Natureza legal	Os tributos devem, necessariamente, ser instituídos por lei.	- tratados; - decisões judiciais; - atos administrativos: portarias, instruções normativas, decretos, entre outros.

Natureza administrativa vinculada	A atividade de arrecadação, ou seja, o conjunto de atos relativos à cobrança do tributo deve seguir exatamente a previsão legal, tratando-se de uma atividade não discricionária.	- atos arbitrários; - atos discricionários.

12.6.1 Da crítica ao conceito legal de tributo

Existem duas ordens de críticas ao conceito legal de tributo, quais sejam quanto: i) à redação e ii) ao conteúdo.

Quanto à redação, pode-se alegar que definir e classificar os institutos do direito não é tarefa do legislador e, sim, da doutrina, sendo que a função de afastar as polêmicas compete aos juristas. Em nosso entender, tal crítica é infundada, visto que a tendência moderna permite e até exige, em determinadas situações, a definição legal de determinado instituto para afastar desnecessárias disputas doutrinárias, como, por exemplo: conceito de fornecedor e consumidor no art. 1º do Código de Defesa do Consumidor; conceito de residente em acordos internacionais, e assim por diante.

Poder-se-ia alegar que o uso redundante da expressão "prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir" é um erro de redação, dado que se a prestação é pecuniária, esta deve ser, necessariamente, em moeda.

Outro questionamento pode ser apontado no uso redundante da expressão "prestação compulsória", visto que toda prestação é compulsória. Tal expressão equivale à expressão "obrigação obrigatória". Entendemos que esta crítica parece ser injusta, dado que o sentido do texto do art. 3º do CTN está em explicitar que esta compulsoriedade é direta, ou seja, decorre diretamente da lei, por tratar-se de *obrigação ex lege*.

As prestações contratuais são compulsórias, mas por força de um acordo de vontades na sua criação. A obrigação tributária não decorre de um ato de vontade, mas tão simplesmente de um "ato". Realizado o fato descrito na hipótese de incidência, o tributo passa a ser devido pela incidência automática da norma tributária.

Poder-se-ia criticar a expressão "cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada", visto que nos leva a crer, indevidamente, que o recolhimento de tributo sempre está sujeito ao procedimento administrativo de lançamento tributário. Em muitos casos, o lançamento ocorre pelo contribuinte com posterior por homologação da autoridade administrativa. Cremos novamente que tal expressão não fere o sistema tributário na sua previsão da constituição de crédito tributário. Mesmo o lançamento tributário está sujeito a posterior homologação "atividade administrativa plenamente vinculada", a qual deve ser exercida de modo tácito ou explícito.

Outras críticas poderiam ser dirigidas ao mérito do dispositivo. Em nosso entender as críticas ao conteúdo do art. 3º do CTN são bastante singelas e se referem principalmente ao fato de que este não mencionou o credor, gerando uma dúvida sobre a questão da parafiscalidade, ou seja, dos tributos cobrados por entidades que não são o Estado, mas cumprem uma função pública (OAB, Sesi, Creci etc.)

12.7 Do conceito de tributo conforme um Estado de Direitos Fundamentais

O tributo deve ser entendido como um dever fundamental e, portanto, correspectivo à liberdade e aos direitos fundamentais. O tributo seria uma "contribuição à manutenção da esfera pública de liberdade". A liberdade não teria "preço" a ser pago nem é adquirida do Estado que a detém. Os tributos estão submetidos ao governo dos direitos fundamentais e servem à sua realização.

A delimitação conceitual de tributo exige os seguintes elementos: i) é um dever fundamental; ii) de natureza pecuniária; iii) que promove e garante as liberdades fundamentais; iv) sob a égide dos princípios da capacidade contributiva (impostos), custo/benefício (taxas) e solidariedade (contribuições); v) com vistas à obtenção de receita pública derivada; e vi) com natureza legal.

12.8 Da classificação das espécies tributárias

As espécies tributárias dizem respeito aos tipos tributários previstos no ordenamento jurídico. Elas funcionam como forma de limitação e controle do poder de instituir tributos. A inexistência de regras explícitas sobre os tipos tributários em um determinado ordenamento implica uma autorização em branco para o legislador estabelecer quais as formas de tributação da população, o que pode gerar soluções sem sistemática, racionalidade, respeito à capacidade contributiva ou segurança jurídica.

As espécies tributárias designam a natureza e o regime de determinado tributo. A natureza de um determinado tributo diz respeito ao seu objeto e objetivo. O *objeto de um tributo* é dado pela conduta tributada (critério material, temporal e espacial) e o objetivo diz respeito à sua destinação, ou seja, se busca financiar atividades gerais ou específicas do Estado.

O *regime de um tributo* diz respeito ao seu modo de criação e seus efeitos. Assim, por exemplo, os impostos somente podem ser criados mediante lei, enquanto as contribuições sociais devem ser criadas mediante lei complementar. Os impostos se dirigem a financiar atividades gerais, enquanto as contribuições sociais se dirigem a financiar atividades específicas, ou seja, possuindo destinação específica.

Um tributo que tenha a natureza de imposto deve seguir os preceitos correspondentes ao seu regime tributário. Não poderá ser criado de modo diverso daquele previsto na Constituição e a sua criação indevida implicará a sua inconstitucionalidade. Assim a correta classificação dos tributos é uma tarefa importantíssima, pois visa permitir a verificação da correta relação entre o objeto e o objetivo da tributação a que a sociedade está submetida.

Caso exista a incorreta relação entre denominação do tributo, sua natureza e o seu regime, este estará violando as regras de instituição de tributos e deverá ser declarado inconstitucional. Um tributo definido como uma taxa, com natureza de imposto e sendo criado pelo regime das taxas, indicará um tributo inconstitucional que estará onerando a sociedade de modo proibido.

No julgamento da “Taxa de Iluminação Pública” pelo STF, foi decidido que essa

atividade não podia ser remunerada sob a forma de taxa, visto que não configurava serviço público específico e divisível. Assim determinou a Súmula 670 sobre a inconstitucionalidade da iluminação pública: "O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa".

A denominação de uma espécie de tributo define, assim, a natureza e o regime tributário de uma exação. O conceito de tributo no Direito brasileiro adotará a distinção elaborada por A. D. Giannini de tributos vinculados e tributos não vinculados. A partir dessa divisão clássica é que se construirá inicialmente todo o conceito de direito tributário no Direito brasileiro.

As teorias sobre a classificação das espécies tributárias utilizavam os seguintes critérios para a determinação: a) pelo produto da arrecadação (*teoria clássica*); b) pelo fato gerador; e c) pela base de cálculo.

A classificação das espécies tributárias pelo *produto da arrecadação* foi defendida por A. D. Giannini e pela legislação anterior (Decreto-lei n. 1.804/39 e Decreto-lei n. 2.416/40). Esta definição foi muito criticada, pois não era considerada uma definição jurídica de tributos.

O *critério da base de cálculo* foi utilizado pelos estudos normativistas de Alfredo Augusto Becker, que considerará a base de cálculo como o núcleo da hipótese de incidência.

A classificação conforme o *fato gerador* foi utilizada por boa parte da doutrina tributária e pelo CTN em seu art. 4º, *caput*. Para José Marcos Domingues, o fato gerador possui prevalência lógica perante a base de cálculo, visto que esta deverá confirmar, afirmar ou infirmar o fato gerador e não o contrário. Esta é a razão pela qual os textos constitucionais elencam o fato gerador e não a base de cálculo dos tributos como critério de identificação de uma espécie tributária.

Este entendimento foi partilhado pelo STF no clássico julgamento do RE 138.284, com voto do Rel. Min. Carlos Velloso, que entendeu que:

> As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º) são as seguintes: a) os impostos (CF arts. 145, I, 153, 154, 155 e156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, art. 145, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149),

> que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF art. 195, I, II, III), C.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, § 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, § 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF art. 240); c.3. especiais; c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art.149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).

Por último, há os que defendem a classificação das espécies tributárias tanto pela base de cálculo como pelo fato gerador: este é o sentido previsto no texto constitucional de 1967 (art. 19, § 6º) e 1988 (art. 145, § 2º). Partilhamos desta teoria que entende que é somente da análise completa da norma jurídico-tributária, em sua verificação concreta e completa, é que surge a real natureza tributária da imposição fiscal. É somente com o nexo lógico decorrente da consistência entre fator gerador e base de cálculo que se demonstra o tipo tributário em questão.

12.9. Natureza e regime tributário

As relações entre tributo, sua natureza e regime tributário têm sido entendidas de três formas: i) *identidade*; ii) *primazia da definição da natureza* sobre o regime aplicável; e iii) *autonomia* entre regime e natureza tributária.

Pela *tese da identidade*, ao se definir a determinação da categoria jurídica, encontraremos o regime jurídico a ser adotado. A natureza do tributo exporia a sua "própria essência" e a sua classificação determinará o regime a ser aplicável ao tributo.

Poderíamos argumentar que a definição da natureza determina o regime jurídico, mas não o seu oposto, ou seja, não é pelo estudo dos efeitos jurídicos que encontraremos a natureza de um instituto, mas justamente pelo procedimento conceitual inverso. Assim, é da determinação da natureza que definiremos o regime jurídico aplicável e não o seu oposto.

Entendemos em sentido diverso que existe uma autonomia conceitual e lógica entre regime e natureza tributária. O regime tributário é o conjunto de consequências e normas aplicáveis a determinado instituto por meio de imputação e não por meio da causalidade essencialista.

A determinação de um regime jurídico-tributário, ou seja, do conjunto de

efeitos e normas aplicáveis a determinado instituto decorre de escolhas práticas e sistemáticas, tais como a adequação do instituto com o conjunto de regras de proteção dos direitos fundamentais do contribuinte e dos instrumentos de seu financiamento. Mais do que exigir uma coerência lógica entre natureza e regime, como se isso fosse possível, trata-se de procurar uma *coerência prática* de tal forma que a utilização para determinado instituto de um regime tributário diverso pode ser a melhor forma de proteção dos direitos fundamentais do contribuinte. Assim, a autonomia entre natureza e regime tributário deve ser reorganizada pelo recurso ao instrumento da concordância prática, tendo em vista os princípios fundantes de determinada ordem constitucional.

13.

Relação jurídico-tributária

O tema da relação jurídico-tributária é o mais nobre em direito tributário. Ao redor dele gravitam as questões relativas às obrigações tributárias, crédito tributário, lançamento e causas de extinção, exclusão e suspensão do crédito tributário.

O tema é objeto de disposição no Código Tributário Nacional. Este inicia o Título II do Livro II, que versa sobre as Normas Gerais Tributárias, normatizando as obrigações tributárias. Segue o modelo da *Lei Geral Tributária Portuguesa*, em que o exame da constituição da obrigação tributária é antecedido pelo exame das espécies de obrigações. Em nosso entender, o correto seria inicialmente estudar o fenômeno da constituição da obrigação tributária, para em seguida se perquirir sobre a definição, espécies e eficácia da norma jurídico-obrigacional.

O CTN diverge da *Ley General* espanhola, que estabelece um estudo mais sistemático da hipótese de incidência. O nosso Código peca em relação aos modelos citados pela ausência, no texto, de um tratamento mais sistemático da matéria, que deveria ter incluído a matéria em um capítulo sobre a relação jurídico-tributária[1]. A ausência de um tratamento sistemático da relação jurídico-tributária impeliu a doutrina nacional para um rico debate sobre a natureza desta, seus elementos fundamentais e eficácia, sendo que o exemplo mais notório de avanço teórico dá-se com a formulação genial de Paulo de Barros Carvalho sobre a estrutura da regra-matriz de incidência tributária. Trata-se, sem dúvida, da mais refinada elaboração teórica, que superou diversas formulações divergentes e se firmou pelo seu caráter analítico e profundo. A doutrina nacional até o presente momento simplesmente não sentia a ausência de dispositivos jurídicos mais detalhados, talvez por julgá-los desnecessários, principalmente por substituir o uso da noção de relação jurídica pela noção de norma jurídico-tributária. O conceito de norma jurídico-tributária é tido como cientificamente mais preciso do que relação jurídico-tributária, tendo sido gradativamente afastado em prol daquele.

A busca incessante da verdadeira estrutura do Direito, de seus elementos elementares ou atômicos, tinha por objetivo livrar o Direito do domínio da subjetividade e da falta de clareza. A comparação entre o subjetivismo jurídico e a

---

[1] Título II da Lei Geral Tributária Portuguesa e Sección 1. La Relación Jurídico-Tributaria, Título II. Los tributos, Capítulo I. Disposiciones generales.

exatidão da física e lógica causavam constrangimentos a quem se arvorasse da condição de cientista do Direito. A busca por um conceito científico do Direito era tido como um elemento libertador, de superação da opressão do Direito pelo poder político, o nascimento do império da coerência e da racionalidade e a superação do brutal poder do mais forte. Talvez assim o Direito se aproximasse mais da justiça, contraditoriamente ao retirá-la do discurso jurídico. Vários autores proclamavam em bom som que uma teoria pura do Direito era uma libertação da política e da economia, com o estabelecimento de relações claras, racionais e coerentes. Esse programa se assemelhava em muito aos objetivos do iluminismo francês, e como tal, foi saudado como uma nova revolução jurídica. Dentre os mais radicais defensores dessa teoria encontrava-se a predileção por um dos livros de um autor austríaco que foi adotado com muito entusiasmo pela doutrina latino-americana, italiana e brasileira: Hans Kelsen. Não houve o mesmo entusiasmo pela última obra deste autor, frequentemente esquecida e praticamente não estudada. A Teoria Pura do Direito momentaneamente inebriou diversos autores, dentre os quais se destaca Norberto Bobbio.

O normativismo impunha um estudo da norma jurídica como conceito fundamental, relegando o conceito de relação jurídica a uma condição subordinada. A doutrina jurídica desde os romanos estudava a distinção entre dispositivo jurídico (*precept* do latim *præcipere*) e Direito (*jus*), contudo, não existia uma análise puramente formal do fenômeno jurídico. O projeto kelseniano de formulação puramente formal do Direito, de sua estrutura, gerou todo um campo de análises que registraram o seu momento mais rico especialmente na doutrina latino-americana com os estudos de Cossio, Buligyn e Villanova, que expandiram em muito o refinamento da intuição de Kelsen.

Novamente, o idealismo alemão e a sua defesa intransigente de uma deontologia analítica conduziram a uma separação brutal da essência do que havia sido o Direito desde os romanos: o seu caráter prudencial.

Cremos que o estudo do direito tributário não se esgote no estudo de suas normas, como elementos básicos do sistema jurídico, de tal modo que a medicina não esgota o seu estudo na célula, nem mesmo a biologia. Igualmente não é da análise sintática do Direito que decorre toda a riqueza do Direito, tal

como não seria possível compreender Luís de Camões puramente pela análise sintática de seus textos, por mais que eles estejam bem formados gramaticalmente.

O pensamento *kelseniano* não cumpriu seu desiderato de revolucionar a dogmática jurídica e, ao contrário, implicou um cisma entre uma metodologia científica estéril e pura e uma prática dogmática viva, conflituosa e prudencial. Talvez seja a época de resgatar a dogmática com o sentido prudencial, ou seja, o Direito como *jus est ars boni et aequi*. Nesse sentido, igualmente relevante é o resgate do conceito de relação jurídico-tributária como categoria dogmática.

A relação jurídico-tributária para ser válida e eficaz deverá estar bem formada em nosso sistema. Deverá ser constituída sob a forma de uma norma jurídica completa, sendo que a ausência de qualquer elemento implicará vício na sua validade, existência ou eficácia. Ela deverá prever os seguintes elementos fundamentais: sujeito ativo, sujeito passivo, objeto e vínculo jurídico (*atributividade*). A relação jurídico-tributária em função de sua natureza pública, cogente e restritiva de direitos fundamentais (liberdade, propriedade, isonomia etc.) segue as características nacionais de cada país e sistema constitucional, sendo que nosso modelo deve-se respeitar as exigências de *separação rígida de competências*, *da cobrança plenamente vinculada* e *da tipicidade cerrada.*

O modelo brasileiro assentou-se dogmaticamente sobre a noção de que a relação jurídico-tributária somente pode surgir fundada em regras claras de competência impositiva. Esse é o melhor modelo para reger as relações jurídico-tributárias instituidoras de obrigações de índole legal. Não se trata de um modelo único ou mesmo metafísico como poderia parecer. A breve leitura da história e do direito comparado demonstra a singularidade de nosso sistema, bem como as suas virtudes, mas de longe podemos afirmar que exista algoritmo de formação de normas jurídicas perfeito, em que bastaria inserir os dados em uma tabela de *inputs* e sairia uma norma bem formada. Isso seria uma doce e agradável ilusão, nada mais.

O modelo de análise mais sofisticado de uma norma jurídica completa em nosso sistema foi apresentado por Paulo de Barros Carvalho, que superou em muito os modelos de análise anteriores que se assentavam no estudo do antecedente da norma (fato gerador, suporte fático ou hipótese de incidência) ou no consequente da

norma (base de cálculo). Este propôs o estudo completo da norma jurídica, denominando-a de *regra-matriz de incidência tributária* (RMIT). Este modelo é perfeitamente adequado ao nosso modelo constitucional, que prevê a incidência sob um regime de severas limitações à constituição de obrigações tributárias.

No entanto, necessitamos de um modelo completo para análise não apenas do momento de incidência, mas das normas relativas às obrigações acessórias, sancionatórias e processuais em matéria tributária adequados aos direitos fundamentais do contribuinte.

O CTN, diferentemente das *Lei Geral portuguesa* e da *Ley General da Espanha*, inicia o estudo da relação jurídico-tributária pela análise das obrigações tributárias. Em nossa opinião, isso seria mais acertado, ou seja, iniciar pelo objeto da norma jurídica. O ideal seria principiar o estudo pelo surgimento da relação jurídico--tributária e posteriormente adentrar na análise do do objeto de uma relação jurídica. Em linguagem normativa, estaríamos a afirmar que se procedeu inicialmente o estudo do consequente da norma jurídica e não de seu antecedente, alterando a ordem de realização da incidência jurídica.

13.1 Hipótese de incidência

O momento do nascimento da obrigação tributária é fase fundamental da fenomenologia da incidência normativa. Seu regime obedece ao princípio da legalidade, estando descrito no art. 113, em seu § 1º, que determina que:

> *Art. 113. [...]*
>
> 1 §º *A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

O presente dispositivo apresenta a fenomenologia da obrigação tributária, prevendo a sua criação, objeto e extinção. O nascimento da obrigação tributária decorre da presença de um evento fático que preenche o antecedente da norma tributária e implica o surgimento da obrigação tributária. Ocorrendo a saturação de

sentido da hipótese de incidência da norma jurídico-tributária, haverá automaticamente a produção de efeitos prevista no consequente da norma.

Um dos problemas mais intrigantes sobre as obrigações tributárias está na dúvida sobre a sua *natureza declaratória ou constitutiva.* A *tese declaratória* foi consagrada no CTN, entendendo que a obrigação tributária nasce conjuntamente com a ocorrência do evento tributária. A *tese constitutivista* entende, no entanto, que a obrigação tributária surge somente quando é relatado (vertido em linguagem competente) o evento tributário [2]. No Brasil, a tese declaratória assumiu predominância teórica e está presente no texto do CTN. Em nosso entender, aplica-se a tese declaratória como escolha dogmática, sem que exista ofensa a uma posição científica em sentido oposto, visto que esta funciona como uma forma de ficção jurídica, ou seja, mesmo que a realidade fosse em sentido diverso, o direito pode proceder escolhas dos efeitos que pretende atribuir aos fatos que disciplina.

O objeto da obrigação principal é o tributo, conforme determina o art. 3º do CTN. Os tributos têm natureza pecuniária e não constituem sanção a ato ilícito. A penalidade tributária, por sua vez, não se extingue com o pagamento da obrigação principal, mas se converte ela mesma em obrigação principal (art. 113, § 3º). A classificação das obrigações em principais e acessórias tem sido muito criticada por produzir um encadeamento de incongruências que se espalha pelo texto do CTN e exige esforçadas leituras que permitam uma leitura sistemática do texto. A legislação estrangeira mantém a divisão e a sua doutrina não apresenta o mesmo senso crítico em relação à questão. Por sua vez, o doutrinador nacional demonstra um zelo não razoável pela pureza que tende a produzir um distanciamento exagerado entre a doutrina e a prática, permitindo, muitas vezes, que a jurisprudência seja entendida como uma espécie de doutrina autêntica, com foros de cientificidade que somente tendem a desmerecer o papel da doutrina nacional.

O CTN prevê uma separação entre crédito e obrigação, na parte final do disposto no art. 113, § 3º. Tal distinção é herdada da tradição civilista em distinguir os dois aspectos. Dessa forma, a obrigação nasceria com a ocorrência do fato

---

[2] A *teoria constitutivista* é defendida especialmente por Enrico Allorio e Antonio Berliri, na Itália; e Paulo de Barros Carvalho, no Brasil.

gerador e o crédito com o lançamento tributário. Na doutrina privatista, ao contrário, o crédito é um dos elementos da obrigação, que se divide em crédito e débito. Trata-se de uma distinção difícil, dado que o crédito é justamente o direito subjetivo que se tem em exigir no cumprimento de uma obrigação. Estamos novamente diante de um problema conceitual, afinal, como poderia existir uma obrigação sem crédito e um crédito sem obrigação. A leitura desse artigo somente pode induzir à compreensão da adoção da teoria declarativista, de que o crédito declara a existência de uma obrigação.

13.2 Fato gerador[3]

A expressão "fato gerador" tem sua gênese no estudo de *Gaston Jèze* publicado no Brasil em 1945. Sua adoção foi imediata pela melhor doutrina nacional e, apesar dos consistentes ataques às suas impropriedades e imprecisão terminológica, trata-se de um termo consagrado na legislação (CTN e CF/88) e doutrina. A denominação é *ambígua* porque tanto pode se referir à descrição hipotética da norma (p. ex.: "auferir renda"), quanto ao evento concreto que satisfaz a previsão normativa (p. ex.: "João auferiu renda")[4]. Trata-se de um conceito *impreciso*, visto que não permite a distinção necessária entre a classe de fatos jurídicos previstos nas normas gerais e abstratas e o fato jurídico que compõe a norma individual e concreta.

A expressão em sua origem era adotada como denominação especial para descrever uma classe abstrata de fatos jurídicos no Direito Penal, a partir da

---

[3] Ver SCHOUERI, Luís Fernando. Fato gerador da obrigação tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. I, p.126-175. JARACH, Dino. O fato imponível. *Teoria geral do direito tributário substantivo.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 83. BERLIRI, Antonio. *Princípios de direito tributário*. Madri: Derecho Financiero, 1971, v. II, p. 313. COSTA, Alcides Jorge. Da teoria do fato gerador. *Curso sobre a teoria do direito tributário*. São Paulo: Secretaria da Fazenda do Estado de SP, 1975, p. 117-132. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 32-33. JÈZE, Gaston. O fato gerador do imposto. Contribuição à teoria do crédito do imposto. *Revista de Direito Administrativo*. Fasc. I, 1945, v. II, p. 50. SOUSA, Rubens Gomes de. O fato gerador no imposto de renda. *Revista de Direito Administrativo*, v. 12, 1948, p. 32. PINTO, Bilac. Isenção fiscal – fato imponível ou gerador do imposto. Isenções pessoais e reais. Realidade econômica contra forma jurídica. Evasão fiscal. *Revista Forense*. v. CXXXII, Ano XLVII, Fasc. 569, 1950, p. 51-64. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 50.

[4] Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 50.

doutrina italiana do *corpus delicti* (*existentia facti seu delicti*). Tal posição foi posteriormente adotada na doutrina alemã. A expressão *Thatbestand*[5] surge pela primeira vez na doutrina alemão em *E.F. Klein* na obra *Grudsätze des gemeinen deutschen Rechts*, em 1791.

São expressões similares no direito comparado: a) *Tatbestand*, no direito alemão; b) *fattispecie* ou *pressuposto dell´imposizione*, no direito italiano[6]; c) *hecho imponible*, na doutrina espanhola d) *fait générateur*, no direito francês; e e) *tax event,* no direito anglo-americano.

A sugestão de utilização da expressão "fato imponível", em vez de "fato gerador" provocou severas críticas por parte da doutrina. A expressão "fato imponível", indicaria o sentido de um fato que "estaria sujeito à imposição tributária", o que não ocorre exatamente no fenômeno de incidência tributária, não existem fatos à espera da chegada da norma para que ocorra a imposição. Presente o evento fático opera-se automaticamente a incidência da norma tributária[7].

A expressão "fato gerador" possui uma *natureza dual* tendo sido utilizada em sentido duplo, tanto para indicar a previsão abstrata da norma (hipótese de incidência tributária) quanto à ocorrência concreta de um evento que preenche a previsão normativa (fato jurídico). Tal utilização também é verificada no direito comparado, tal como *Tatbestand* e *Sachverhalt*, no direito alemão ou *fattispecie astratta* e *concreta, no* direito italiano.

O fato gerador da obrigação principal possui como definição legal a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, conforme o art. 114 do CTN.

---

[5] Cita Misabel Derzi o § 3º da Lei de Adaptação de Imposto (*Steueranpassungsgesetz*), "Surge a obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador previsto em lei para o imposto" (*"Die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft"*). Ver DERZI, Misabel. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 187.

[6] Cf. O termo deriva do latim medieval "*facti species*". CATAUDELLA, Antonino. Fattispecie: Enciclopedia Del Diritto. Direzione Costantino Mortati e Salvatore Pugliatti. Milano: Giuffrè, 1971, v. XVI: "la dottrina tadizionale definisce la fattispecie, come s'è visto, causa degli effetti giuridici", p. 927. Sobre as tentativas de superação dessa noção veja-se CATAUDELLA, ibidem, p. 932.

[7] Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 74.

São diversas as espécies de fatos geradores, dentre os quais se destacam o *fato gerador instantâneo, continuado* e *complexivo*. Esta classificação tem sua origem nas lições de Amílcar de Araújo Falcão, com base na doutrina de A. D. Giannini, E. Vanoni e Wilhelm Merk. Seriam fatos jurídicos instantâneos os que ocorrem em um dado instante de tempo (p. ex.: IPI, II e ICMS). Os fatos continuados se desdobram no tempo por certo período (p. ex.: IPTU e ITR), os *complexivos* são aqueles em que ocorreria a composição de diversas situações ou períodos (p. ex.: IR). Tal distinção, bastante difundida na doutrina, foi veementemente criticada. Como bem observa Paulo de Barros Carvalho[8], o fato gerador somente produzirá os seus efeitos no momento em que contiver todos os seus elementos. A ausência de apenas um destes inviabiliza a produção dos seus efeitos. Somente no momento em que estiver completo é que irradiarão todos os seus efeitos, assim por definição todo o fato gerador seria instantâneo.

A denominação *fatos geradores pendentes e futuros* está prevista no art. 105 do CTN relativa à aplicação imediata aos fatos geradores futuros e aos pendentes. Este se aplica aos fatos geradores cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do art. 116[9]. Se o fato gerador está apto a produzir seus efeitos, não é possível se falar em fato gerador pendente.

Algumas dúvidas permanecem sobre essa classe de fatos geradores. Assim, digamos que existisse um fato gerador pendente e que a legislação tributária se aplicasse imediatamente a ele, mesmo que dependesse de outras situações para a sua perfectibilização, o que ocorreria se não sucedesse nunca a sua integralização? Teríamos um fato gerador resolutivo, que perderia os seus efeitos após determinado tempo? As imensas dificuldades teóricas e práticas somente podem indicar as dificuldades do art. 105 e de sua distinção entre fatos geradores futuros e pendentes[10].

---

[8] Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. p. 261 e segs.

[9] "Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do artigo 116."

[10] O art. 105 do CTN tem sido utilizado em função de sua interpretação *a contrario sensu,* dado que podemos afirmar que o fato gerador já ocorrido constitui *ato jurídico perfeito* e, assim, o prazo de arrecadação de tributos cujo fato gerador já ocorreu será aquele previsto na época do seu acontecimento, não ficando ao sabor da administração tributária e de suas alterações de prazo de recolhimento, *vide* EREsp 53.331/SP.

O estudo do fato gerador tem sido vinculado à noção de tipicidade. O pensar tipificante tem origem na prática da administração fiscal alemã na execução em massa de leis fiscais 11 (*die typisierende Betrachtungsweise*). Diferencia-se o pensar tipificante da teoria do tipo. O primeiro surge da prática fiscal; a outra, da teoria geral do fato jurídico. O pensar tipificante está a serviço da praticabilidade (*pratikabilität*) na aplicação de leis fiscais. São características desse modo de pensar: uso de simplificações, abstrações, de padrões rígidos, fechados e definidos. Nesses casos, a exigência de praticabilidade nas relações tributárias de massa afasta as peculiaridades do caso concreto e impõe um esquema padrão de solução para o caso12.

O uso de presunções no sistema tributário nacional tem sido utilizado como forma de simplificar a execução de leis fiscais. O uso de presunções no direito tributário é limitado pelos princípios da capacidade contributiva, vedação de confisco, isonomia, justiça fiscal, livre iniciativa, proporcionalidade, entre outros.

O tipo pode ser considerado como um conceito, indicando uma certa especificidade normativa, bem como um determinado esquema de concreção normativa. Trata-se de um conjunto de proposições normativas coerentes e determinadas. É característica importante na definição a especificidade, ou seja, a propriedade diferenciadora entre dois conceitos. Por fim, a teoria dos tipos indica um modelo de incidência tributária (subsunção) na qual conceitos específicos são incluídos em conceitos gerais e implicam efeitos previstos na norma. O conceito "pagamento recebido" poderia ser incluído no conceito "renda" e implicar o nascimento de obrigação tributária pagar imposto sobre a renda auferida.

A noção de fato gerador exige concordância entre as *cláusulas gerais* e o princípio da segurança jurídica. Cabe ressaltar que a exigência de conceitos determinados é fundamental à limitação ao poder do Estado de tributar, afastando o uso de elementos arbitrários à ocorrência do fato gerador. A proteção da segurança

---

[11] Sobre o assunto, veja-se DERZI, Misabel. Ob. cit., p. 251.

[12] A primeira decisão considerada tipificante, na jurisprudência alemã, datada de 16 de fevereiro de 1927 do RFH (*Reichsfinanzhof*) e tratou de presentes de núpcias para empregados, os quais não foram considerados como sendo equiparados a parcelas eleitorais, segundo aquilo que pode ser considerado comum ou típico. *Vide* DERZI, Misabel. Ob. cit., p. 253.

jurídica é uma das maiores defesas do Estado de Direito. É basilar ao conceito de noção de soberania popular ("não haverá tributação sem representação") [13] a instituição de obrigações tributárias claras e bem definidas. Não poderá o aplicador da lei fiscal, sem ofender ao Estado de Direito, expandir, modificar ou desnaturar o sentido dado ao fato gerador pelo legislador. O uso de conceitos indeterminados e cláusulas gerais discricionariamente preenchidos pela administração fiscal ofende os fundamentos do Estado de Direito.

A doutrina possui posicionamento diverso sobre o tema: a) são favoráveis ao seu uso: Amílcar de Araújo Falcão, Ricardo Lobo Torres [14] e José Marcos Domingues de Oliveira[15] e b) são contrários: Yonne Dolacio de Oliveira[16] e Alberto Xavier[17]. Aqueles que defendem o uso de conceitos indeterminados e cláusulas gerais alegam que a lei formal é incapaz de preencher de sentido a aplicação da norma tributária. Os defensores da "tipicidade cerrada" reconhecem existir sempre um certo grau de vagueza, porosidade e imprecisão na linguagem, mas defendem o fechamento dos conceitos como forma de realização dos princípios da separação dos poderes e segurança jurídica. Cremos que o uso de conceitos indeterminados e cláusulas gerais deva ocorrer somente em situações excepcionais, bem delimitadas.

A previsão de cláusulas gerais e conceitos indeterminados tem recebido atenção pela jurisprudência, que corretamente limita o seu uso em face do princípio da legalidade[18], segurança jurídica e proporcionalidade.

---

[13] Trata-se do clássico preceito previsto na *Magna Carta de 1215,* "no taxation without representation".

[14] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Ob. cit., p. 96.

[15] Cf. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente*: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 119.

[16] Cf. OLIVEIRA, Yonne Dolacio. *A tipicidade no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 25.

[17] Cf. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 78.

[18] Entendeu o STJ, no REsp 169251/RS, que todos os elementos da norma tributária devem estar previstos em lei (CTN, art. 97); e, assim, não é possível a previsão de uma "planta de valores genérica" do IPTU publicada pela autoridade administrativa. Ver, ainda, REsp 86692/MG. Entendeu o STJ, no entanto, que a existência de lei complementar prevendo "planta de valores genérica" de IPTU supre a exigência do art. 97 do CTN, ver REsp 86.692/MG, REsp 45.957/RS, AGA 198.661/RS e REsp 45.957/RS.

O fato gerador da obrigação acessória é definido em legislação como sendo a ação ou omissão que não se caracterize como obrigação principal, estando previsto no art. 115 do CTN, que determina que:

> *Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.*

Este dispositivo tem sido bastante criticado, visto que mantém a criticada classificação das obrigações em principais e acessórias. As chamadas obrigações acessórias são deveres formais ao cumprimento da obrigação tributária, tais como: "declare renda", "emita notas fiscais", "apresente livros contábeis". Para prejudicar ainda mais o prestígio desse dispositivo, está a sua combinação com o conceito de "fato gerador", que, tal como foi visto, se caracteriza pela ambiguidade, imprecisão e vaguidade.

Os deveres formais possuem duas acepções, primeiro como modo padronizado de executar leis fiscais (arrecadação e fiscalização) e, segundo, como método normativo de subsunção para os deveres instrumentais. Eles devem igualmente estar submetidos ao princípio da justiça na execução das leis fiscais, dado que esta é um preceito norteador tanto das leis tributárias, quanto das leis de execução e aplicação dos tributos. O direito tributário tanto em sentido material, quanto formal deve estar coerente com o princípio da justiça fiscal, da proporcionalidade, segurança jurídica, entre outros[19]. Não pode a administração fiscal simplesmente criar exigências formais desarrazoadas e arbitrárias, com nítida finalidade arrecadatória; estas devem estar norteadas pelos princípios de justiça fiscal, isonomia, segurança jurídica, entre outros. Assim, é insuficiente exigir-se justiça fiscal somente nas normas materiais, quando no plano procedimental praticam-se abusos.

---

[19] "[...] deve-se ver o direito material e o direito procedimental como uma unidade. O cumprimento do princípio da igualdade depende não apenas da lei material, mas, no final das contas, dos créditos tributários, que as autoridades da Administração Fazendária realmente constituem por meio do lançamento [...]" (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 25).

Muitas vezes, a lei tributária é criada sem cogitar-se da praticabilidade na fase de execução[20]. Podemos citar leis de difícil fiscalização aquelas que impõe o imposto sobre a renda de gorjetas ou leis de tributação de doações no interior da família. Tal situação pode gerar dificuldades sérias para os administradores públicos, que precisam dar eficácia à norma e acabam correndo o risco de serem caracterizados como praticantes de uma forma de renúncia de receita, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n. 101/2000)[21].

As leis tributárias tornaram-se altamente complexas no último período histórico, aumentando as exigências quanto a praticabilidade e eficiência. A criação incessante de novas regras e procedimentos fiscais, que visam combater a sonegação, evasão fiscal e aplicação favorecida da lei fiscal a determinados setores aumentou ainda mais esse fenômeno. Como consequência, a racionalização e simplificação dos procedimentos formais se tornou uma exigência de justiça fiscal e isonomia tributária.

O momento de ocorrência do fato gerador se encontra disposto no art. 116 do CTN, que determina que:

> *Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

Este dispositivo deve ter a sua leitura realizada em combinação com os arts. 105 ("a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116") e 144 do CTN ("o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada").

---

[20] Cf. TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. Ob. cit., p. 364.

[21] Um caso relevante no Direito brasileiro se refere ao cumprimento da exigência de *contribuições de melhoria* por parte de administradores municipais. A legislação sobre o assunto apresenta dificuldades normativas e práticas significativas, especialmente na determinação da valorização imobiliária exigida pelo art. 81 do CTN. O ato de não cobrar contribuições de melhoria pode significar a existência de renúncia de receita, nos termos do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n. 101/2000)

Apesar da impropriedade da redação do artigo, ao diferenciar situações de fato e de direito, trata-se de um dispositivo importante. A crítica realizada se deve ao fato de que todos os fatos considerados para o direito são fatos jurídicos. Apesar desta ressalva, podemos considerar este dispositivo dirigido a duas classes de situações, aquelas em que se tem por relevante apenas um determinado fato jurídico e outras em que se leva em consideração um conjunto determinado e específico de situações com regime jurídico particular (conceito). Assim, são duas as classes de situações consideradas: a) atos ou negócios jurídicos; ou b) institutos ou conceitos jurídicos.

O CTN disciplina o momento da ocorrência do fato gerador quanto as situações de fato como *o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias*. Assim determina o art. 116, I, que:

> *Art. 116. [...]*
> *I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.*

Este inciso refere-se às situações consagradas como atos ou negócios jurídicos individualmente considerados, em que para a produção de efeitos exige o preenchimento dos requisitos para a sua existência. Os requisitos previstos devem ser aqueles do direito privado que tratam dos negócios jurídicos. Esta deve ser a leitura da parte final do inciso ("produza os efeitos que normalmente lhe são próprios"), em combinação com o disposto no art. 110 do CTN ("a lei não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do direito privado ...")[22].

Os fatos jurídicos em direito privados são de duas espécies: atos e negócios jurídicos, nos termos dos arts. 185 e 104 do Código Civil. Como exemplo, poderíamos citar a situação prevista na norma "auferir renda", a qual designa a situação decorrente da realização de atos-fatos, atos ou negócios jurídicos. Ocorrerá o fato

[22] Tal exigência decorre de imperativo constitucional que determina que: "Art. 146. Cabe à lei complementar: III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre". Dado que se considera recepcionado o art. 110 do CTN pela Constituição de 1988 e de sua natureza de lei complementar material, entende-se que este dispositivo deve ser obedecido sob pena de violação de regra constitucional.

gerador a partir do momento em que se considera realizada hipótese de incidência, ou seja, pela existência de um fato jurídico previsto no antecedente da norma, contudo, para que exista o fato jurídico, é necessário que todos os elementos de sua previsão estejam satisfeitos. Assim, não basta que existam alguns elementos que configurem um crédito, por exemplo, um provisionamento. É necessário que exista o crédito, caso contrário não surgirá o fato gerador. O CTN determina que a situação jurídica incide desde o momento que esteja definitivamente constituída. Assim, conforme o art. 116:

> *Art. 116. [...]*
> *II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.*

Esse dispositivo não versa sobre a descrição de um tipo de ato ou negócio jurídico isolado, mas sobre o regime aplicável à descrição de um conjunto de atos ou negócios jurídicos determinados. Assim, por exemplo, quando legislador preceitua que incide o imposto sobre operações financeiras, não estará tratando de um ato ou negócio jurídico particular, mas estará se dirigindo a toda uma classe de atos ou negócios sujeitos a um regime específico, como, por exemplo: i) operações (modalidade de circulação de crédito); ii) de captação, intermediação ou empréstimo de moeda; e iii) realizadas com instituição financeira monetária ou não monetária. Esse conceito se dirige a mais ampla gama de atos ou negócios jurídicos, tais como contratos de *swaps*, derivativos, CDB´s, entre tantos outros. O instituto ou conceito jurídico refere-se a uma classe de fatos jurídicos organizada coerentemente em unidade e ordenação.

A incidência da norma deve respeitar o disposto no art. 110 do CTN. Não pode o direito tributário modificar o sentido e o alcance dos conceitos e institutos de direito privado, de modo a desnaturar o seu sentido. Determina o CTN que incidirá a norma tributária sobre os negócios jurídicos condicionais quando estes se reputarem perfeitos e acabados. Determina o art. 117 que:

> *Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados.*

Esse dispositivo complementa o sentido do art. 116, em seu inciso II, tratando de duas ordens de negócios jurídicos, sujeitos à condição suspensiva ou resolutiva. As condições em direito privado são cláusulas contratuais voluntárias. Estas subordinam o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto (art. 121 do CCB). São condições necessárias que estejam conforme a lei, a ordem pública ou os bons costumes e não privarem de todo efeito o negócio jurídico ou o sujeitarem ao puro arbítrio de uma das partes. Serão inválidos os negócios jurídicos subordinados às condições física ou juridicamente impossíveis ou suspensivas; às condições ilícitas, ou de fazer coisa ilícita; às condições incompreensíveis ou contraditórias. Consideram-se como condições suspensivas aquelas que, conforme o inciso I, exijam um momento para implementação ("I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento").

A incidência da norma tributária aos negócios condicionais deve observar o art. 125 do Código Civil que determina que: "Art. 125. Subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa". Dessa forma, enquanto não adquirido o direito não há como ocorrer o fato gerador.

No caso de uma contratação a depender da ocorrência de evento futuro e incerto, a condição de determinado preço no mercado futuro, somente ocorrerá o fato gerador no implemento da condição. Tal dispositivo está em consonância com o art. 105 do CTN, que dispõe sobre "fato gerador pendente". Por sua vez, são consideradas condições resolutórias aquelas que produzam efeito desde o momento da prática do ato da celebração do negócio.

Determina o CTN que se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido, conforme o art. 117 do CTN. Assim, ocorrida a celebração do negócio incidirá o fato gerador, mesmo que depois esse seja desfeito. No caso de um negócio submetido a cláusula resolutória sujeito à incidência do ITBI, mesmo que depois tal situação jurídica seja modificada os

efeitos do fato permanecerão[23]. Cabe observar que se reputa verificada a condição cujo implemento for maliciosamente obstado pela parte a quem se favorece ilicitamente.

O sistema constitucional tributário nacional exclui a possibilidade da interpretação econômica das normas tributárias, sendo afastada a abordagem que deduz do trecho final do art. 118 do CTN uma autorização para tanto ("Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se").

A interpretação desse dispositivo tem sido agravada pela redação subsequente dos incisos I e II do CTN, que poderia conduzir a raciocínios incongruentes com o sistema de interpretação estabelecido no CTN. Tal interpretação afrontaria toda a sistemática do CTN e estaria em flagrante contradição com o disposto no art. 116 do CTN. Determinam os incisos I e II que esta operação de abstração deverá abranger:

> *I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;*
> *II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.*

Em nosso entender, esse dispositivo pode ser utilizado no máximo para afastar a análise da ocorrência de situações atípicas, abusivas ou ilícitas. Essa seria uma leitura sistemática com o art. 116 e com seu parágrafo único, respeitando os requisitos à legalidade, segurança jurídica, legitimidade e licitude da elisão tributária entre outras.

---

23 Verificada a condição resolve-se o negócio, afastando todos os seus impedimentos. "Art. 128. Sobrevindo a condição resolutiva, extingue-se, para todos os efeitos, o direito a que ela se opõe; mas, se aposta a um negócio de execução continuada ou periódica, a sua realização, salvo disposição em contrário, não tem eficácia quanto aos atos já praticados, desde que compatíveis com a natureza da condição pendente e conforme aos ditames de boa-fé".

13.3 Obrigação tributária

13.3.1 Conceito

O estudo do conceito de obrigação tributária é um dos mais importantes do direito tributário. Sua origem ligada à noção civilística de obrigação civil evoluiu radicalmente até o conceito de obrigação tributária como elemento integrante de uma relação jurídico-tributária com fundamentos constitucionais.

A *obrigação tributária* é a espécie de relação jurídica que se instala entre o sujeito ativo (Estado) e sujeito passivo (contribuinte), que tem por objeto uma pretensão de caráter patrimonial (pecúnia), em decorrência de lei, em face do preenchimento do suporte fático da hipótese de incidência da norma tributária.

São elementos da *obrigação tributária*:

i) *Caráter relacional.* Considerando a natureza normativa do tributo, a obrigação tributária se caracteriza compondo o consequente da norma jurídico-tributária. A obrigação tributária se insere, desse modo, no interior da fenomenologia da norma jurídico-tributária, iniciada com a norma instituidora, passando pelo evento concreto, vertido em linguagem competente (fato jurídico) até formar o vínculo obrigacional que une credor e devedor.

ii) *Pretensão patrimonial (pecúnia).* A natureza patrimonial da obrigação tributária é decorrência do conceito de tributo, prescrito no art. 3º do CTN ("Tributo é toda prestação pecuniária ..."). Igualmente tal exigência é um postulado do Estado Democrático de Direito que impede a criação de tributos em descumprimento ao princípio da capacidade contributiva. Não pode o legislador escolher como fatos geradores elementos diversos de fatos de natureza econômica, tais como raça, etnia ou outras considerações diversas do benefício (riqueza) que o contribuinte aufere por viver em sociedade e, somente em função disso, determinar a sua justa contribuição à manutenção de uma esfera de liberdade e igualdade.

A obrigação tributária difere da obrigação de direito privado (*obrigações ex voluntate*) em face do fundamento da sua instituição. O vínculo privado surge de um acordo de vontades que estabelece o conteúdo e os efeitos da relação privada. A obrigação tributária, de outro lado, decorre de exigência legal. Esta previsão é

fruto dos princípios que fundaram o Estado nacional (soberania popular, separação dos poderes e submissão do poder do Estado ao Direito). Tal situação encontra-se consagrada no art. 3º do CTN ("Tributo é toda prestação ... instituída em lei").

13.3.2 Causa

A noção de que todas as obrigações possuem uma causa decorre da recepção cristã do pensamento Aristotélico, especialmente na doutrina de São Tomás de Aquino sobre o tributo que recebeu grande aceitação. Para este autor, os tributos deveriam atender ao bem comum e serem legitimamente cobrados pelo soberano. Assim, o imposto, para ser lícito, deveria possuir as quatro causas aristotélicas: i) *causa finalis*: bem comum; ii) *causa eficciens*: soberania; iii) *causa formalis*: uma justa relação entre o encargo e o resultado útil; e iv) *causa materialis*: uma justa escolha da incidência sobre pessoas e coisas.

Para São Tomás de Aquino, a tributação somente pode justificar a limitação da liberdade pela promoção do bem comum, visto que não pode haver rapina sem pecado. Para que o tributo seja exigível, é fundamental que seja justo, caso contrário não será obrigatório para o homem livre. A orientação do autor é clara ao entender que o tributo somente pode ser exigível se for justo.

A teoria da causa vai ser reapresentada pela *Escola de Pavia* e pela de *Nápoles*. A *Escola de Pavia*, por meio de Benvenuto Griziotti e Oreste Ranelleti, que a tributação legitima-se não apenas no poder soberano do Estado, mas na vantagem que proporciona a cada indivíduo. O direito à tributação decorre da criação de benefícios gerais e específicos para os indivíduos.

Para Oreste Raneletti, a causa última dos impostos está na transformação dos tributos em serviços destinados à satisfação dos interesses públicos, contudo, o autor reconheceu a impossibilidade de se determinar em concreto a medida que individualmente cada contribuinte deveria colaborar para suportar os encargos devidos. Raneletti provoca uma mudança da causa da obrigação tributária da verificação das vantagens individuais para a posse de riqueza (capacidade contributiva).

Raneletti procederá outra mudança substancial no modelo de pensamento medieval sobre o problema da causa, ao incorporar as inovações dos sistemas financeiros modernos, tais como: a extrafiscalidade dos tributos, a progressividade, a discriminação da origem da renda, as ficções e presunções de renda, entre outras. Todas essas inovações demonstrarão que o Estado deve realizar uma contraprestação à sociedade e não diretamente a cada contribuinte.

A moderna teoria da causa dos tributos surgirá com Morselli, ao defender que a causa do tributo se caracteriza como uma justificação do direito expresso na lei e a medida de cada singular obrigação concreta, expressa na ratio legis. A teoria da causa surge na doutrina italiana como uma forma de estabelecer limites racionais ao poder do Estado em criar tributos e de garantir uma determinada sistematicidade ao caos normativo que imperava na vida jurídica nacional. No entender de Morselli, contudo, a causa ético-jurídica é capaz de fundamentar genericamente o poder de pagar tributos, mas é incapaz de fundamentar concretamente a formação do crédito tributário.

Mais preciso ainda será Franscesco Moschetti, para quem existirão duas causas distintas, de um lado, a causa mediata caracterizada pelas as vantagens que o contribuinte usufrui de uma esfera pública organizada e, de outro, existirá uma causa imediata que é a capacidade contributiva.

A identidade entre a causa do tributo e o princípio da capacidade contributiva decorre, portanto, da noção de que o tributo não pode ser instituído de modo arbitrário ou como uma manifestação caótica do poder. A fundamentação ético-jurídica dos tributos deve ser encontrada em um critério racional sobre a exigência do dever de pagar tributos.

O conceito de causa foi sumariamente afastado pela doutrina posterior (Dino Jarach), dado que a identificação da causa com o fato imponível retirava a função que este conceito detinha, como vínculo lógico entre a lei e o suporte de fato, ou seja, da própria relação jurídica. O direito tributário deveria se ater ao estudo das normas jurídicas e não aos fundamentos político-filosóficos das normas. Estes não trariam nenhum esclarecimento importante sobre a relação jurídico-tributária, que não estivesse contido no estudo das normas de atribuição de competência tributária ou na capacidade contributiva.

13.3.3 Espécies: principal e acessória

As obrigações tributárias têm sido divididas em duas espécies: principais e acessórias. Determina o CTN que:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

A relação tributária entre Estado e contribuinte exige a satisfação de um conjunto de deveres formais adequado ao esforço de arrecadação, fiscalização e controle do cumprimento da obrigação tributária principal. Este plexo de deveres tem sido equivocadamente denominado de "obrigações acessórias", visto que não revestem natureza patrimonial e, tampouco, são acessórios no sentido de seguirem a sorte de uma obrigação principal.

13.3.4 Obrigação acessória

O conceito de obrigação acessória é atribuído à influência do pensamento de Ezio Vanoni sobre o pensamento de Rubens Gomes de Sousa, segundo o qual as obrigações tributárias podem ser classificadas em obrigações de dar, de fazer, não fazer e de suportar[24]. Está previsto no § 2º do art. 113 do CTN, e a sua denominação, "obrigação acessória", é deveras questionada.

A obrigação acessória decorrente da legislação tributária tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos[25]. O conceito de *obrigação acessória* utilizado no CTN tem sido objeto de diversas críticas, inicialmente pela inadequação de sua denominação, recebendo denominações alternativas de "deveres instrumentais" ou "formais". Trata-se de condutas exigidas com a finalidade do correto cumprimento do dever de pagar tributos no modo e forma exigidos. O cumprimento da prestação pecuniária (tributo) deve ser realizado no modo exigido pelo direito tributário, não é qualquer meio de cumprimento que satisfaz tal dever, igualmente como não será admitida qualquer forma jurídica. Somente o modo e a forma prescritos em lei cumprem

---

[24] Ver PONTES, Helenilson Cunha. Revisitando o tema da obrigação tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. I, p. 95-116.

[25] Veja-se o conceito de Justiça fiscal em TIPKE, Klaus. *Steuerordnung.* Köln, Beck, 2000.

integralmente o dever tributário e sua inadequação gera penalidades tributárias.

O texto do CTN parece estar claro na sua interpretação: as obrigações tributárias decorrem de lei. Existe, contudo, o entendimento jurisprudencial no STJ de que certos deveres quanto ao modo do cumprimento da obrigação tributária não exigem disposição legal[26], podendo ser estabelecidas por decreto. Em nosso entendimento, as obrigações acessórias devem estabelecidas por lei, conforme determina o art. 113, § 2º, do CTN e art. 5º, II, da CF/88. A existência de obrigações aces- sórias previstas em lei impede a edição de decretos em sentido contrário, em face da clara hierarquia entre as normas.

As obrigações acessórias se referem às condutas positivas (fazer) ou negativas (não fazer), nesse sentido, sua finalidade está vinculada ao objetivo essencial de possibilitar o correto cumprimento do dever de pagar tributos. Estas deverão ser norteadas pelos princípios da proporcionalidade (razoabilidade, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito). Exige-se a adequação entre a finalidade e o modo determinado para o cumprimento, não podendo ser este desproporcional. A administração tributária pode estabelecer deveres acessórios para impedir a ação do contribuinte que visa dificultar a ação fiscalizatória[27].

A lei permite-se estabelecer modos simplificados de fiscalização, arrecadação e administração dos tributos, contudo, tal criação não modifica a natureza essencial da relação tributária prevista no ordenamento jurídico[28], caracterizando-se essencialmente como meios de apuração do tributo. Os *procedimentos desburocratizados* de arrecadação dos tributos, tais como o Simples (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Empresas de Pequeno Porte), constitui apenas uma técnica unificada de recolhimento de tributos, não modifica, entretanto, a relação jurídico-tributária.

Uma classe especial de obrigações acessórias pode ser encontrada na criação de "regimes especiais" de fiscalização, que podem ser muito efetivos no controle e

---

[26] Veja-se, nesse sentido, as decisões do STJ de que a determinação do prazo para o pagamento de ICMS pode ser alterado por decreto estadual (REsp 84.984/SP; AGA 43.922/SP; REsp 111.125/SP; REsp 86.331/SP; REsp 46.478/SP; e REsp 32.739/SP).

[27] Veja-se, nesse sentido, a decisão do STJ que fixa o domicílio tributário do contribuinte, em face de situação na qual existe a eleição de domicílio com intuito exclusivo de dificultar a ação arrecadatória (REsp 437.383/MG).

[28] Veja-se AGREsp 244.897/PR.

fiscalização e mesmo de interesse dos contribuintes. Em determinadas situações, contudo, podem se constituir em medidas arbitrárias e inconstitucionais [29], especialmente quando autorizam à administração tributária a utilização de critérios excessivos, abusivos ou arbitrários[30].

Outro caso especial se refere à fiscalização tributária em matéria aduaneira, que deve ser orientada por considerações de oportunidade e conveniência, em face da política de comércio exterior e proteção do mercado interno[31]. Igualmente pode estabelecer a legislação modalidade especial para o cumprimento dos deveres aduaneiros[32].

13.3.5 Obrigação tributária e penalidades pecuniárias

O CTN determina que, no caso de inobservância, a obrigação acessória, relativamente à penalidade pecuniária, se converte em obrigação principal, da seguinte forma:

---

[29] Decidiu o STF ser inconstitucional as normas que deixam à autoridade fiscal os critérios do regime especial, RE 1.154.527/SP. As decisões RE 76.455 e RE 100.918 declararam inconstitucional o caráter punitivo e sancionatório das exigências do regime especial.

[30] A jurisprudência do STJ ressaltou, no entanto, contrário às exigências da administração fiscal que dificultem o exercício da mercancia e o direito constitucional à livre iniciativa. Nesse caso, exigia-se do contribuinte o pagamento antes da expedição da nota fiscal ou a sua expedição na própria repartição tributária, ver REsp 169.530/MG. Em outro caso, exigia-se do contribuinte a apuração diária do ICMS e o pagamento antecipado do tributo, até o primeiro dia útil subsequente à ocorrência do fato gerador (RMS 5.267/GO).

[31] Decidiu o STJ no REsp 209.998/RJ que a sacaria de juta não poderia estar submetida ao regime de *drawback*, dado que a fiscalização poderia averiguar, em face aos ditames da política de comércio exterior, a concessão de regime benéfico.

[32] Entendeu o STJ que o recolhimento de ICMS de mercadorias importadas do exterior poderia ser feito mediante a utilização de guia especial, não necessitando ser pelo regime de apuração mensal, conforme o REsp 85.961/SP. Em outro caso, decidiu o STJ que não há violação das regras do GATT (princípio do tratamento nacional ou igualitário) a exigência de recolhimento em guia especial, diferentemente dos nacionais que procedem por meio de apuração mensal, visto que o recolhimento do ICMS dos produtos nacionais também ocorre no momento em que são efetuados os negócios, *vide* REsp 78.565/SP e REsp 61.433/SP. Em outra decisão, entendeu novamente o STJ que não há ofensa ao Tratado de Montevidéu da ALADI, quanto ao princípio do tratamento igualitário, no estabelecimento do recolhimento do ICMS conforme o código da atividade tal qual nas operações internas. Nas operações de comércio exterior, o recolhimento se dá em função da natureza da operação, *vide* REsp 56.986/SP. Em outra decisão, entendeu o STF que a ação da administração não depende de lei se houver previsão constitucional. Tal entendimento foi aplicado à importação de automóveis usados, ditada pela Portaria n. 08, de 13.05.91 do Ministério da Fazenda. Nesse caso, entendeu o STF que compete ao Ministério da Fazenda controlar e fiscalizar o comércio exterior, ver *in* RE 203.954/CE.

> *Art. 113. [...] § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

A redação do presente parágrafo conduz a diversos questionamentos sobre a consistência do sistema conceitual do CTN, exigindo uma árdua tarefa hermenêutica de adequação entre conceito de obrigação e dever, contradiz em termos o próprio conceito de tributo por ele definido no art. 3º e dificulta uma análise científica adequada. Inicialmente, o dever formal se transforma em "obrigação acessória" e seguida se transmuta em "obrigação principal" pelo descumprimento.

Em verdade, o dispositivo determina que, no caso de descumprimento de dever formal, surgirá uma sanção tributária, a qual independe do tributo (*causa impositiones*). Tal preceito pretende atenuar os efeitos negativos da denominação "obrigação acessória", retirando o seu sentido de dependência quanto aos destinos da obrigação principal de tal modo que mesmo que esta venha ser satisfeita, mantém-se a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de dever formal.

Por razões de conveniência, a cobrança de penalidades tributárias (multas) ocorre sob o mesmo procedimento administrativo utilizado para a cobrança de tributos. Tal situação, porém, não identifica as multas com os tributos, dado que eles possuem natureza diversa. Apenas o seu modo de cobrança realiza-se sob procedimento similar (Lei n. 6.830/80, Lei de Execuções Fiscais – LEF).

A natureza das multas tributárias se constitui em um tema bastante controverso. Afinal, o que as diferencia, por exemplo, das multas penais?[33] Alguns afirmam ser o objeto, outros a sanção imposta. Na multa penal, o objeto refere-se à proteção de um bem jurídico mais valioso e a imposição de uma pena mais gravosa. Tais distinções têm sido atenuadas pela doutrina, especialmente quanto à imposição da pena. Em matéria tributária, diversos dispositivos impõem uma penalidade tributária diversas vezes mais gravosa do que a multa penal. Tanto a multa penal quanto o crédito tributário não podem ser opostos, contra os herdeiros do apenado,

---

[33] A Procuradoria da República ingressou com ação direta de inconstitucionalidade contra o artigo que disciplina a cobrança de multa oriunda de condenação criminal. Requer a Procuradoria que a redação do art. 51 do Código Penal deixe claro o limite das atribuições de integrantes do Ministério Público e da Fazenda, a competência para o processamento das execuções de multas decorrentes de sentenças criminais condenatórias e a competência do Juízo das Execuções Criminais ao ajuizamento, *vide* ADI 3.150.

visto que haveria lesão ao art. 5º, XLV, da CF/88, o qual estabelece que nenhuma pena passará da pessoa do condenado.

As multas tributárias, quando excessivas e desarrazoadas, podem possuir o efeito de confisco. O sistema constitucional tributário veda que sejam excessivas, desarrazoadas, confiscatórias ou desproporcionais[34].

---

[34] Cf. COSTA JUNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. São Paulo: Saraiva, 1998. O STF firmou o entendimento de que o Judiciário tem competência para reduzir o valor de multas abusivas, *RTJ* 73/550. Veja-se, também, RE 92.165/MG, j. 14-3-1980, Rel. Min. Décio Miranda. "Tributário. Multa de mora. Se pode atingir a 100% a multa tributária pela simples falta de pagamento do tributo no prazo. Se a multa, considerada confiscatória, pode ser reduzida pelo poder judiciário. Recurso extraordinário da fazenda pública, com a alegação de contrariedade ao princípio da indelegabilidade da função legislativa (art. 6º, parágrafo único, da Constituição). Matéria não ventilada ao acórdão recorrido. Aplicação dos enunciados 282 e 356 da Súmula".

14.

Sujeição ativa

14.1 Poder de tributar

Historicamente a ideia de soberania fiscal está vinculada à noção de território, dessa forma, o príncipe por direito de conquista ou de defesa seria o proprietário de toda a terra. Este, por sua vez, poderia ceder parte deste solo a outrem a título perpétuo ou não, exigindo em troca o pagamento de uma contraprestação periódica e perpétua. Esse pagamento teria a natureza assemelhada a um foro enfitêutico, sendo uma espécie primitiva de imposto real.

A doutrina italiana elaborou os conceitos de *potestà finanziaria* e de *potestà tributaria*, que foram traduzidos no espanhol por *potestad tributaria*. Para Giannini, a *potestà finanziaria* pode ser definida como um dos aspectos do poder de império do Estado, para Berliri, a *potestà tributaria* é o poder de criar impostos, é o poder de legislar em matéria tributária e coincide com o poder soberano do Estado. Para Renato Alessi, a *potestà finanziaria* se estende igualmente ao plano concreto da administração fiscal, posição igualmente adotada por Hensel.

Para Pedro Soares Martínez, é necessário distinguir a soberania fiscal da *potestà tributaria*, situando a primeira junto à expedição de comandos legais e a segunda no plano dos direitos tributários de crédito. Trata-se de algo duvidoso, conforme o autor, que exista a necessidade de elaborar uma teoria do poder tributário em relação à cobrança de créditos fiscais. A experiência justamente tem ensinado o inverso, da absoluta necessidade de uma teoria consistente sobre a atuação da potestade tributária *in concreto*.

14.1.1 Definição de sujeito ativo

O CTN define o sujeito ativo da relação tributária como: “Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”. O sujeito ativo possui capacidade tributária ativa para contar como titular do polo ativo da obrigação tributária.

Cabe notar que esse dispositivo determina que o sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito interno público; apesar de não estar explicitado, foram excluídos de pronto os sujeitos de direito público internacional de procederem a cobrança de

tributos em território nacional, devidos por atos praticados no estrangeiro. A soberania jurídica se caracteriza por uma limitação direta ao exercício do poder fiscal estrangeiro em nosso território.

Estão incluídas as pessoas jurídicas de direito público interno da administração pública direta, indireta, fundacional, institutos, conselhos de fiscalização de atividades profissionais e de setores econômicos, bem como de outros casos previstos em lei, demonstrando uma grande heterogeneidade na classe de pessoas com o poder de cobrar tributos em nosso sistema. Estão excluídas desse rol as empresas públicas e as sociedades de economia mista, por força do art. 173, § 2º, da CF/88, que dispõe que: “as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”, dado que o poder de arrecadar é vedado a estas então seria igualmente proibido às empresas públicas e de economia mista.

Apesar de as empresas públicas e de economia mista não possuírem capacidade tributária originária, caberia questionar existência de uma capacidade tributária delegada, com base no disposto no art. 4 do CTN.

O Direito brasileiro não possui uma norma geral explícita como no direito português, em que o art. 18 da Lei Geral Tributária determina que o cumprimento das obrigações tributárias pode ser realizado diretamente ou por meio de representante. O citado dispositivo vai mais além ao afirmar categoricamente que quando o sujeito ativo da relação tributária não for o Estado, todos os documentos emitidos pela administração tributária mencionarão a denominação do sujeito ativo.

No caso de desmembramento territorial de uma pessoa pessoa jurídica de direito público, aquela que se constituir de outra, sub-roga-se nos direitos desta, de tal modo que a legislação tributária antecedente da desmembrante está em vigor até que a desmembrada possua a sua própria.

O CTN procede a distinção entre competência tributária e capacidade tributária ativa. A competência tributária refere-se à atribuição legislativa, enquanto a capacidade tributária dirige-se ao poder da administração tributária em arrecadar1.

---

[1] “Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e

Se, por um lado, a competência tributária é indelegável, a capacidade tributária ativa pode ser delegada a outra pessoa jurídica de direito público, quanto às atribuições de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra2. O § 3º do art. 7º do CTN não exclui a possibilidade de transferência do encargo ou função de arrecadar tributos às pessoas de direito privado, ao preceituar que esta não constitui delegação de competência. O primeiro caso seria o sujeito ativo originário, enquanto o segundo seria o sujeito ativo derivado.

São características dessa delegação:

– garantias processuais, essa atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir;

– revogabilidade, essa atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

A competência tributária é indelegável e não pode ser sanada ou exercitada por outra pessoa jurídica direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído, de tal modo que o CTN reitera a natureza rígida da repartição de competências constitucionais.

O direito espanhol igualmente diferencia a possibilidade de instituir tributos da capacidade tributária em exigi-los3.

14.1.2 Capacidade tributária

O Direito nacional não prevê expressamente a definição de personalidade tributária, que fica implícita na leitura do CTN e fundamenta a estrutura da relação jurídico-tributária. A personalidade jurídico-tributária é a capacidade de ser sujeito de relações tributárias.

O direito pátrio não faz a distinção entre capacidade tributária de fato e de

---

nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei."

[2] Art. 7º do CTN.

[3] *Artículo 4 – Potestad tributaria.*

direito, como ocorre com o direito privado, tampouco utiliza as categorias próprias do direito civil como capacidade plena, incapacidade relativa e incapacidade absoluta. Sua divisão é somente aqueles que possuem capacidade tributária passiva e os que não a possuem. Nesse campo, o direito tributário prescinde da questão da vontade para determinar a capacidade, basta ter praticado a ação prevista na hipótese de incidência da norma que haverá o surgimento da obrigação tributária. Enquanto o direito privado fundamenta-se na autonomia para determinar a capacidade, ou seja, na possibilidade de ter atos de vontade que gerem o consentimento nos diversos aspectos da vida civil (contratos, família, propriedade); no direito tributário o que importa essencialmente é o surgimento por submissão de obrigações legais.

Determina o art. 126 do CTN que a passiva independe:

– da capacidade civil das pessoas naturais;

– de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

– de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

14.1.3 Sujeito passivo

O sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. O direito nacional atribui por ficção a sujeição passiva ao patrimônio, à universalidade de bens e à sociedade de fato.

O sujeito passivo da obrigação principal pode ser de duas espécies (art. 121, parágrafo único):

– contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

– responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

É sujeito passivo da obrigação acessória a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto (art. 122 do CTN).

O art. 123 do CTN declara expressamente que as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Os contratos entre os particulares podem possuir efeitos fiscais, mas não implicam a translação da sujeição passiva nem podem ser opostos contra a administração tributária. Seus efeitos restringem-se unicamente ao direito privado gerando obrigações pessoais ou reais aos contraentes.

Assim, por exemplo, se as partes acordam um contrato de locação de bem imóvel e atribuem ao locatário o dever de pagar o IPTU, não haverá no caso a transferência da sujeição passiva do proprietário-locador para o possuidor-locatário, mas tão somente a atribuição de obrigação contratual para que este último pague o tributo perante a administração tributária e não para que assuma a condição de sujeito passivo da obrigação tributária. No caso de descumprimento desta, o proprietário poderá ser cobrado pela administração tributária, inscrito em dívida ativa, executado e ter seus bens constritos. Caberia ao locador ingressar com ação de regresso contra o locatário exigindo o pagamento do tributo, encargos, multas e, inclusive, o dano moral, se for o caso.

O direito tributário nacional prevê somente a possibilidade de solidariedade passiva, ou seja, aquela decorrente do poder de exigir de cada um dos devedores tributários da totalidade do débito. O vínculo da solidariedade tributária representa um benefício ao credor para satisfazer o seu débito de modo mais facilitado e em matéria tributária decorre da lei. No direito privado, as obrigações solidárias podem ser estabelecidas pela lei ou pela vontade das partes, no direito público, prevalece inafastável o princípio da legalidade. Em pronunciamento sobre as obrigações solidárias civis, Caio Mário da Silva Pereira apresenta duas características fundamentais da solidariedade: pluralidade subjetiva e unidade objetiva.

De um lado, encontramos uma pluralidade de devedores e, de outro, um credor, sendo que este pode exigir *in solidum* (no todo) de um dos devedores. O vínculo de solidariedade plural decorria da corresponsabilidade de todos os devedores perante o credor, de tal modo que satisfeita a obrigação por qualquer dos devedores cabe a este o direito de regresso contra o demais. No direito romano, entendia--se que detinha o direito a uma *actio* o devedor que solvesse o débito pelos demais. As relações internas entre os co-obrigados não possuem nenhum interesse para a

solidariedade tributária, nem gera constrangimentos ou indagações ao credor, que passa a ter o direito de exigir no todo a obrigação de qualquer dos codevedores.

De outro lado, a solidariedade implica uma unidade objetiva na prestação a ser realizada. Independentemente do número de devedores, o débito será único. A indivisibilidade do débito não decorre da coisa ou da natureza da prestação, mas da vontade da lei. Não haverá fracionamento do débito entre os co-obrigados, mesmo que a coisa ou a prestação assim o permita. Tal situação fica clara em matéria tributária em que o todo da dívida monetária pode ser exigida de um dos devedores solidários. De onde se infere que o CTN adotou a teoria unitária onde prevê-se que estarão presentes *debitum* singular e *obligatio* plural.

> *Art. 124. São solidariamente obrigadas:*
> *I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*
> *II – as pessoas expressamente designadas por lei.*
> *Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*

O art. 124 distinguiu duas espécies de solidariedade: a natural e a legal. A natural decorre do interesse comum dos codevedores com o fato gerador, ou porque praticaram conjuntamente o ato ou porque o direito lhe impõe um vínculo de corresponsabilidade conjunta. Vejamos o caso de uma propriedade conjunta, em que todos os coproprietários detêm interesse comum na preservação incólume da propriedade do imóvel, nesse caso, o fisco poderá cobrar de qualquer um dos devedores.

A solidariedade legal decorre de pessoas que mesmo que não tenham praticado conjuntamente o fato gerador possuem a co-obrigação legal de pagar o tributo por força da lei. Esse é o caso do transportador que pode responder solidariamente pelo transporte de mercadorias clandestinas, que caracterizem descaminho ou contrabando. Mesmo que não seja provada a participação ativa do transportador permanece a obrigação solidária. O dever legal se justifica aqui pela necessidade de colaboração com o cumprimento das normas fiscais.

O CTN excluiu expressamente o benefício da ordem na solidariedade tributária, de tal modo que não se exige que se cobre inicialmente de um devedor principal para que depois sejam excutidos os bens dos devedores secundários. O benefício da ordem estabelece uma ordem de execução, vocação ou de preferência na cobrança do débito, inicialmente nos bens de algum dos coobrigados, e em seguida, em outrem. Em matéria tributária, a corresponsabilidade é horizontal entre a pluralidade de devedores, nenhum possui o benefício de ordem, ou seja, de ver o coobrigado principal sendo chamado a pagar os tributos e somente assim assumir a responsabilidade por este. Em direito romano, as obrigações com benefício de ordem eram denominadas de subsidiárias, tendo, por exemplo, o caso do contrato de fiança. Essa conceituação foi adotada pelo Código Civil em seu art. 827[4].

O contrato de fiança prevê a possibilidade de convenção de vínculo de solidariedade por força do art. 829, que determina que: "A fiança conjuntamente prestada a um só débito por mais de uma pessoa importa o compromisso de solidariedade entre elas, se declaradamente não se reservarem o benefício de divisão". Essa solidariedade não afasta automaticamente o benefício de ordem que permanece em vigor. Desse modo, o parágrafo único do art. 124 do CTN não é um dispositivo ineficaz, visto que afasta qualquer dúvida quanto à ausência do benefício de ordem na solidariedade tributária.

Os efeitos da solidariedade estão previstos no art. 125, que determina que:

> *Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:*
> *I – o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;*
> *II – a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;*
> *III – a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.*

[4] "Art. 827. O fiador demandado pelo pagamento da dívida tem direito a exigir, até a contestação da lide, que sejam primeiro executados os bens do devedor."

O primeiro dos efeitos da solidariedade é a *unidade da solvência do débito*. Sendo adimplida a obrigação por qualquer dos coobrigados todos os demais se aproveitarão dos efeitos da extinção do débito, permitindo a exclusão da dívida ativa, do cadastro de inadimplentes, da emissão de certidão de negativa de débitos, da extinção de execução fiscal ou do programa de parcelamento, em relação a todos coobrigados e não somente em relação ao que pagou o débito. O CTN estabelece uma indivisibilidade legal do débito de tal modo que o seu pagamento pode ocorrer *in totum* por um dos devedores, acarretando a sua solvência igualmente no seu todo.

Efetuado o pagamento por um dos devedores, surge o direito de regresso contra os demais devedores, que se tornaram beneficiários da extinção do débito por um dos devedores solidários.

O outro efeito da solidariedade é quanto ao aproveitamento de isenção ou remissão de crédito, dado que este exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles. Nesse caso, remanesce o débito, subsistindo a solidariedade quanto aos demais pelo saldo. Assim, isenção objetiva se estende a todos obrigados, quando for concedida em função do fato gerador e não do sujeito passivo. Assim, se for isenta a propriedade do IPTU, então nenhum dos coproprietários será obrigado ao pagamento, bem como no caso de uma operação financeira realizada em conta conjunta. De outro lado, a isenção pessoal é aquela concedida ao sujeito passivo e não se estende aos demais coobrigados nem ao fato gerador (coisa ou operação). Assim, digamos que um coproprietário de um imóvel seja um ex-pracinha da FEB (Força Expedicionária Brasileira) protegido pela isenção municipal do IPTU, nesse caso, somente ele estará protegido e beneficiado pela isenção. Aos demais remanescerá a solidariedade.

Por fim, a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica os demais. A interrupção se constitui fato objetivo que mantém deveres ou os extingue. A interrupção da prescrição está prevista no art. 174 do CTN que determina que:

> *Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.*
> *Parágrafo único. A prescrição se interrompe:*

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela LCP n. 118, de 2005)
II – pelo protesto judicial;
III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

O citado dispositivo apresenta três causas judiciais de interrupção da prescrição: despacho do juiz, protesto judicial ou ato judicial que constitua em mora o devedor. A única possibilidade extrajudicial ocorre quando o devedor declara o reconhecimento do débito. Afasta-se claramente a possibilidade de interrupção do débito por meio atos de cobrança administrativa ou por lançamentos tributários.

14.1.4 Domicílio tributário

O domicílio tributário é o lugar para exercício da capacidade tributária passiva, na realização de direitos, no cumprimento de obrigações, deveres tributários, no recebimento de informações ou comunicações. A definição do domicílio segue a regra do art. 127 do CTN:

SEÇÃO IV
Domicílio Tributário
Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:
I – quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;
II – quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;
III – quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.
1 §º *Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.*

> 2 §º *A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.*

A regra geral em direito tributário é a do *domicílio voluntário*, ou seja, aquele que seja de eleição pela vontade do contribuinte. Na sua falta, aplica-se o *domicílio legal* imposto pela lei às pessoas naturais e jurídicas de direito público e privado. No caso das pessoas naturais, será o local da sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade. Trata-se de um domicílio meramente objetivo, sem consideração pelo *animus* do contribuinte. O direito civil, por outro lado, considerará como domicílio o local onde a pessoa natural estabelece a residência com *animus* definitivo5.

No caso das pessoas jurídicas de direito privado, considera-se como domicílio lugar da sua sede prevista no contrato ou estatuto social registrado na Junta Comercial ou no cartório de registros especiais. No caso de uma pessoa jurídica com filiais ou subsidiárias, será considerado domicílio aquele onde ocorreram os atos ou fatos que derem origem à obrigação de cada estabelecimento.

No caso das pessoas jurídicas de direito público, considera-se como local de domicílio qualquer de suas repartições no território da entidade tributante. Pode soar estranho que as pessoas jurídicas de direito público interno possuam domicílio tributário para fins de obrigações tributárias, contudo, não existe nenhuma contradição com a imunidade recíproca. As pessoas jurídicas de direito público possuem imunidade somente de impostos incidentes sobre a renda, patrimônio ou serviços, mas são contribuintes de impostos sobre operações mercantis, taxas, contribuições de melhorias ou empréstimos compulsórios. Desse modo, tendo uma determinada pessoa jurídica da administração direta ou indireta com sede em mais de um município, poderá responder por taxas ou mesmo de contribuições sociais sobre a folha de pagamento.

A norma geral do art. 174 não impede que leis específicas de cada tributo atribuam o domicílio tributário com base em determinado critério legal, de tal modo

---

[5] "Art. 70. O domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo."

que o domicílio por eleição passa a ser utilizado somente no caso de inexistência de domicílio legal previsto em lei específica.

No caso de pluralidade de domicílios, permanece a regra de eleição do domicílio desde que sejam respeitados os seguintes critérios:

– vedação da eleição de domicílios abusivos ou que impossibilitem ou dificultem a comunicação com contribuinte, de modo a dificultar a arrecadação ou a fiscalização do tributo;

– determinação do domicílio do estabelecimento para os fatos geradores praticados conforme legislação específica (ICMS, IPI ou ISS, por exemplo).

O contribuinte não perde o direito de eleição de domicílio no caso de negativa ao domicílio eleito, devendo indicar novo local. Não há uma inversão do direito de escolha do domicílio, passando a ser direito do fisco. Tampouco há substituição do domicílio voluntário pelo legal6. Permanece todo o mecanismo de direito à eleição do domicílio, direito de revisão pelo fisco e vedação ao embaraço, com a aplicação da regra de aplicação do *lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação* nos casos de comportamentos abusivos do contribuinte.

Veja-se que se não houver embaraço à fiscalização ou dificuldade na cobrança não poderá a fiscalização questionar o domicílio eleito. Imagine-se a situação hipotética do contribuinte com dois estabelecimentos, em que elege um domicílio para responder perante a administração fiscal não poderá o fisco revisar e recusar o local escolhido se este não trouxer prejuízo a arrecadação e cobrança. Digamos que a maioria do patrimônio se encontre em um estabelecimento, mas o domicílio escolhido seja justamente o outro. Salvo se demonstrada que esta escolha prejudicará o cumprimento das obrigações fiscais, não poderia o fisco negar a aceitação deste local. O estabelecimento escolhido poderia ser justamente o local onde a administração se localiza, em um ambiente mais reduzido, com pessoal especializado e também sem estoque ou bens. Diferentemente seria o caso da escolha de uma sede contratual existente somente no papel, que não possui pessoal, telefone ou mesmo sala. Como o fisco realizaria as suas comunicações e

[6] REsp 437.383/MG.

avisos?

Igualmente não pode o fisco alegar que a residência do contribuinte não pode se caracterizar como sede da administração dos negócios do contribuinte, nem que esta impede o direito de fiscalização com base no direito à inviolabilidade do domicílio7. Tal situação é particularmente importante hoje em dia, especialmente pelo interesse na formalização de milhares e milhares de negócios informais. Deve a administração tributária favorecer a formalização dos negócios privados.

Vejamos alguns casos específicos a determinados impostos:

IPTU: no caso de casas de veraneio em praias ou na serra, geralmente desloca-se o domicílio do contribuinte do local do bem para a residência do proprietário, visto que grande parte do ano o imóvel fica desabitado. Tal situação pode igualmente ocorrer no caso de imóveis não habitados ou não edificados.

ICMS e IPI: geralmente se atribui a incidência no estabelecimento onde ocorrerem as operações mercantis ou industriais, por força do conceito de autonomia das filiais e sucursais. Alguns denominam esta autonomia ficta erroneamente como unidades independentes. Em verdade, são unidades fictamente autônomas. Não existe nada de independente em uma pessoa jurídica que se desdobra territorialmente em diversas unidades de operação e de vendas. Continua tendo o mesmo dono e apenas descentralizou sua atividade econômica sem perder sua unidade administrativa central.

14.1.5 Responsabilidade tributária

O tema da responsabilidade tributária é um dos mais instigantes em direito tributário. O sistema tributário é baseado na ideia de tributação como assunção de encargos para a manutenção da esfera pública, com benefícios gerais. Desse modo, cada qual assume o encargo na medida dos benefícios auferidos ou dos sacrifícios atribuídos. Idealmente um sistema tributário justo deveria ser constituído com tributação exclusiva de contribuintes, que seriam devedores de tributos com base na realização de condutas econômicas tributáveis. Esse sistema, contudo, não é prático

---

[7] REsp 28.237/SP.

na medida em que existem diversas classes de sujeitos passivos que não podem realizar o pagamento de tributos, nem realizar os comezinhos atos de informar, ser notificados ou de interagir com o fisco.

Assim, temos os casos de responsabilidade de terceiros (pais em relação aos filhos, curadores em relação aos curatelados, entre outros. Existem casos em que é mais simples e prático cobrar de um agente econômico que concentra um arranjo produtivo do que cobrar de milhares de pequenos agentes econômicos que estão dispersos e desorganizados. Realizar a cobrança destes seria mais oneroso tanto para os pequenos contribuintes quanto para o fisco, aumentando a perda e o custo de arrecadação. O mais lógico é realmente tentar simplificar a cobrança com base no dever de cooperação. Qualquer tentativa de se ater a um modelo ideal e puro de cobrança no contribuinte eliminando a substituição tributária soa como pouco prático, econômico e mesmo lógico. De outra sorte, a admissão da possibilidade de sujeição por responsabilidade não significa uma liberdade geral de constituição de categorias de responsáveis sem critérios ou pelo mero capricho de simplificação do fisco. Trata-se de um regime muito gravoso para quem assume, de tal modo que deve estar claramente justificado. Tal como o contribuinte o responsável deve estar protegido de abusos e de regimes discriminatórios.

14.1.6 Distinção entre contribuinte e responsável

O instituto da responsabilidade encontra-se presente no art. 128 do CTN que determina que:

> *Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*

A primeira característica emanada deste disposto determina que o responsável é pessoa diversa do contribuinte, se constituindo em um terceiro, portanto, o seu débito não é próprio, mas derivado da lei. O contribuinte possui débito

próprio decorrente da realização da conduta descrita como necessária e suficiente para a incidência da norma. O contribuinte diversamente do responsável possui relação pessoal e direta com o fato gerador. O responsável é terceiro a quem a lei determina a necessidade de pagamento do tributo. Veja-se que o CTN adotou uma noção jurídica de vínculo entre o contribuinte e o fato gerador da respectiva obrigação, não sendo em nada considerado um *critério econômico* de determinação da incidência. É contribuinte aquele que pratica a ação (verbo) do aspecto material da hipótese de incidência. Este, por sua vez, se refere a fenômenos econômicos selecionados pela norma jurídica como relevantes para implicar o surgimento de uma obrigação tributária.

Note-se que a norma jurídica direciona a sua incidência geralmente sobre fenômenos demonstrativos de capacidade contributiva e não de mera capacidade econômica ou de presença econômica. A capacidade contributiva possui um plexo de elementos jurídicos (justiça fiscal, isonomia etc.) que delimitam a capacidade econômica sob a ótica do que é relevante para o direito tributário e o que não possui relevância jurídica. Mesmo os conceitos econômicos são lidos sob a linguagem própria do Direito (válido e inválido ou obrigatório, permitido e proibido) para conformar um sentido jurídico próprio. Não há razão, portanto, de se afirmar que o vínculo previsto no art. 128 é meramente econômico ou deve ser interpretado sob uma análise puramente econômica.

O responsável, apesar de ser um terceiro em relação ao contribuinte, possui um vínculo com este, que autoriza a exigência do pagamento do tributo em lugar do contribuinte. Esse vínculo pode ser de natureza jurídica, material ou juseconômica, conforme dispuser a legislação.

A atribuição de responsabilidade deve estar prevista expressamente na lei. Se a lei não o determinar, não haverá atribuição de responsabilidade, sendo vedada a sua instituição em norma infralegal. A responsabilidade pode ser decorrente de duas situações *excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*

A distinção entre contribuinte e responsável tem sido apontada como duas formas de sujeição passiva: direta e indireta. Seria sujeito passivo direto o contribuinte que possui relação direta com o fato gerador, e seria sujeito passivo

indireto o responsável que possui uma relação indireta com o fato gerador, permeada pela lei que lhe atribui em virtude do vínculo com o sujeito passivo direto (contribuinte). Apesar de essa distinção ter se afirmado na doutrina8, entendemos que a distinção pode conduzir a equívocos. O primeiro seria a sua confusão com o sujeito passivo em tributos indiretos, em que existe uma cisão entre o contribuinte de fato e de direito. No caso, o sujeito passivo será o contribuinte de direito que reflexamente atinge o patrimônio de um terceiro, denominado de contribuinte de fato, que sofre o encargo econômico. Nos tributos indiretos, pode existir ainda a presença de um sujeito passivo indireto, ou seja, de um responsável que atua por substituição ou transferência em relação ao contribuinte de direito e que difere igualmente do contribuinte de fato. Assim nós teríamos a situação da presença de sujeitos passivos diretos e indiretos em tributos indiretos.

Outra objeção mais grave está na possibilidade de que os responsáveis sejam diretamente vinculados à norma, tal como no caso de uma responsabilidade por substituição em que o contribuinte originário não está mais vinculado à obrigação principal. No caso da substituição, o substituto é diretamente vinculado ao cumprimento da obrigação principal e o contribuinte se encontra excluído por força de lei do dever de adimplir o tributo. Assim, por exemplo, no caso de retenção do IRRF sobre o salário de um empregado, compete ao empregador proceder esta, sendo que o empregado não pode mais ser cobrado por valores eventualmente não retidos ou retidos com erro. O substituto é um sujeito passivo diretamente obrigado pela norma jurídica.

Para evitar essas confusões terminológicas, preferimos distinguir entre os sujeitos passivos originários ou sujeitos passivos por responsabilidade.

O dispositivo do art. 128 discrimina *duas modalidades da responsabilidade*: exclusiva ou pessoal, e subsidiária ou supletiva.

A responsabilidade exclusiva ou pessoal ocorre quando a lei exclui a responsabilidade do contribuinte, que não poderá mais ser executado por estar excluído da relação de sujeição passiva. São exemplos de responsabilidade

---

[8] AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 304; e SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 704.

exclusiva aqueles previstos nos arts. 131 e 135 do CTN.

Determina o art. 131 do CTN que:

> *Art. 131. São pessoalmente responsáveis:*
> *I – o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (Redação dada pelo Decreto-lei n. 28, de 14.11.1966)*
> *II – o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;*
> *III – o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.*

Nesses casos, o contribuinte originário não mais poderá ser executando, devendo a cobrança e execução se dirigirem àquele que detém a responsabilidade pessoal. Nos incisos II e III, o contribuinte originário não mais existe, sendo uma impossibilidade física e jurídica sua cobrança, enquanto no inciso I trata-se de uma escolha legal que facilita a cobrança, dado que o imóvel passa a ser garantia do débito.

No art. 135 estabelece-se igualmente uma responsabilidade pessoal em virtude de *excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*:

> *Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:*
> *I – as pessoas referidas no artigo anterior;*
> *II – os mandatários, prepostos e empregados;*
> *III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

Nesses casos, geralmente, o contribuinte é representado por substituição por algum desses representantes, de tal modo que não seria correto se exigir dele por atos praticados fraudulentamente por seus representantes. A responsabilidade aqui deve ser exclusiva de quem praticou atos *com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*, sob pena de praticar-se uma grave injustiça. Nada impediria que o contribuinte exija reparação por danos civis provocados à sua reputação, imagem ou patrimônio pelos atos lesivos que o prejudicaram perante o fisco. Note-se que a responsabilidade pessoal exige a demonstração de prova das

ofensas, o que pode demandar uma instrução probatória que demanda tempo. Nesse interregno, a pessoa jurídica ou natural poderá ter sofrido com a necessidade de defesa, apresentação de garantias em execução fiscal, ausência de negativas e outros atos constritivos de seu patrimônio ou atividade.

A responsabilidade subsidiária ou supletiva está prevista no art. 128, fine, em que se determina que a lei atribua a este em caráter supletivo o cumprimento total ou parcial da referida obrigação. Nesse caso, inicialmente, existe uma ordem para a cobrança, primeiro se cobra do contribuinte para somente após esgotadas as medidas de execução deste é que se pode direcionar a cobrança ao responsável. Note-se que existe uma sistemática obrigatória a ser observada: i) ao fisco é exigido inicialmente proceder a cobrança do contribuinte, bem como é vedado a este iniciar a cobrança do responsável; ii) o responsável possui o benefício de ordem ou preferência que impõe ao fisco o dever de cobrar do contribuinte, mas não atribui ao responsável o dever de indicar os bens do devedor principal. A tarefa de encontrar bens suficientes com o contribuinte é exclusiva do fisco e não há nenhum dever a ser realizado pelo responsável; e iii) comprada a ausência de bens do contribuinte, bem como o esforço arrecadatório por parte do fisco é que poderá ser movida a cobrança em direção ao responsável.

A responsabilidade subsidiária ou supletiva encontra-se descrita no art. 134 do CTN ao tratar da responsabilidade de terceiros, ao assim dispor:

> *Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:*
> *I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;*
> *II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;*
> *III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;*
> *IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;*
> *V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;*
> *VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;*
> *VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.*
> *Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de*

caráter moratório.

Veja-se que, nesse caso, houve a errônea utilização do qualificativo “solidariamente responsáveis”. A leitura desse dispositivo combinado com o art. 124 do CTN somente pode indicar que a solidariedade aqui prevista não é pura ou plena nem segue o disposto no art. 124. Este dispositivo afirma em seu parágrafo único: “A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem”. Desse modo, não seria possível conciliar este artigo com o preceito de que: “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente”.

Outra interpretação possível e capaz de permitir uma leitura sem atribuição de erros ao legislador seria inferir que a relação entre contribuintes e terceiros responsáveis seria de subsidiariedade, contudo, entre os terceiros, a responsabilidade seria solidária. Assim, os pais seriam subsidiariamente responsáveis pelas obrigações tributárias dos filhos, mas entre si solidariamente responsáveis na impossibilidade de cumprimento por aqueles. Poderia o fisco eleger qualquer um dos pais (mãe ou pai) para proceder a execução das dívidas dos filhos. O mesmo ocorreria em relação aos tutores, curadores, administradores, inventariantes etc. Nas relações externas de responsabilidade (contribuintes e responsáveis), regeria a subsidiariedade e, nas relações internas entre os responsáveis chamados supletivamente a cumprir as obrigações tributárias dos contribuintes, regeria a solidariedade, prevista no art. 124, sem o benefício de ordem entre estes. Cremos que esta seja a melhor interpretação, sem a redução do sentido do texto original do CTN.

14.1.7 Responsabilidade por substituição e por transferência

Existem dois grades grupos de responsabilidade: por substituição e por transferência. No primeiro caso, a responsabilidade do contribuinte é excluída, sendo que o contribuinte é substituído pelo substituto na relação jurídico-obrigacional pelo substituto. No caso da responsabilidade por transferência, o fato gerador ocorre em relação ao contribuinte e é transferida por motivos normativos para o responsável.

Segundo José Eduardo Soares de Melo, a distinção entre as duas espécies ocorre por uma *distinção cronológica*9. No caso da substituição tributária, primeiro ocorreria a imputação normativa ao substituto e, depois, a ocorrência do fato gerador por parte de um terceiro. No caso da responsabilidade por transferência, o contribuinte praticaria o fato gerador e depois ocorreria a imputação. Tal distinção funciona, contudo, somente no caso da substituição tributária para a frente, em que o substituto é responsável por fatos geradores que somente depois ocorrerão no ciclo econômico. A substituição opera-se sobre fatos geradores presumidos. No caso da substituição tributária para trás, contudo, provoca um postergamento da cobrança de fatos geradores anteriormente praticados por terceiros. A não ser que não se admita ser a substituição regressiva ou para trás como uma verdadeira forma de responsabilidade por substituição, não poderemos aceitar o critério cronológico como demarcador das duas espécies.

Em nosso entender, a grande distinção ocorre com relação ao fato gerador praticado. Na responsabilidade por transferência, o contribuinte realiza a conduta descrita na hipótese de incidência que faz nascer a obrigação tributária, contudo, por alguma razão fática ou jurídica, a norma transfere esta obrigação para um terceiro. Assim é o caso da responsabilidade por sucessão em que o fato gerador teria sido praticado pelo *de cujus*, mas passa a ser responsabilidade do espólio ou do inventariante. Na substituição tributária, não existe esta transferência de encargo, visto que o próprio substituto coloca-se na posição do contribuinte e pratica um fato gerador presumido antecipando ou postergando a ocorrência do fato gerador, em razão de alguma razão de praticidade ao fisco, porque o setor de contribuintes é desorganizado ou muito difuso.

Não somente o substituto tributário substitui o contribuinte originário e o exclui da relação jurídico-obrigacional, impedindo inclusive que este proceda ao pagamento do tributo, como é o substituto que pratica o fato gerador presumido que dá ensejo à incidência tributária. O fato gerador presumido pode ocorrer tanto pressupondo futura operação (substituição tributária para frente) como operação anteriormente realizada (substituição tributária para trás). Presume-se presente fato

---

[9] MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 274.

ocorrido posteriormente ou ainda não realizado.

Existem vários exemplos de substituição tributárias, tais como a retenção do IRRF pelo empregador sobre o salário do empregado ou pela indústria em relação a diversos produtos, tais como o leite, as bebidas e os produtos de limpeza.

14.1.8 Fundamentos constitucionais da substituição progressiva para a frente

O texto constitucional autoriza a possibilidade de substituição tributária para frente, situação em que pode se atribuir ao responsável a obrigação de pagamento de imposto ou contribuição sobre fato gerador presumido. Determina o art. 155, § 7º da CF/88 que:

> *Art. 155. [...]*
> *7 §º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.*

O modelo de substituição tributária era previsto em nosso sistema desde a CF de 1967. A doutrina e os contribuintes questionaram insistentemente quanto à inconstitucionalidade da existência de fatos geradores presumidos, alegando a ofensa à isonomia, capacidade contributiva, vedação de confisco, tipicidade, entre outros. A Emenda Constitucional n. 3/93 encerrou até o momento tais questionamentos.

O STJ e o STF confirmaram a constitucionalidade do dispositivo no REsp 89.630/PR[10] e no RE 213.396/SP[11]. Paradigmático é o voto do Rel. Min. Ary Pargendler ao defender o instituto da substituição tributária. Inicialmente cita o Ministro a doutrina de Alfredo Augusto Becker de que:

---

[10] REsp 89.630/PR. "TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS INCIDENTE SOBRE A VENDA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES NOVOS. 1. SUBSTITUTO LEGAL TRIBUTÁRIO E REspONSÁVEL TRIBUTÁRIO. DISTINÇÃO. O substituto legal tributário é a pessoa, não vinculada ao fato gerador, obrigada originariamente a pagar o tributo; o responsável tributário é a pessoa, vinculada ao fato gerador, obrigada a pagar o tributo se este não for adimplido pelo contribuinte ou pelo substituto legal tributário, conforme o caso. 2. SUBSTITUÍDO OU CONTRIBUINTE DE FATO. O substituído ou contribuinte de fato não participa da relação jurídico-tributária, carecendo, portanto, de legitimação para discuti-la. Recurso especial conhecido e provido".

[11] RE 213.396/SP.

> O sujeito passivo da relação jurídica tributária, normalmente, deveria ser aquela determinada pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é um fato signo presuntivo. Entretanto, frequentemente, colocar esta pessoa no polo negativo da relação jurídica tributária é impraticável ou simplesmente criará maiores ou menores dificuldades para nascimento, vida e extinção destas relações. Por isso, nestas oportunidades, o legislador como solução emprega uma outra pessoa em lugar daquela e, toda vez que utiliza esta outra pessoa, cria o substituto legal tributário[12].

No citado trecho releva o autor a importância da capacidade contributiva na formação dos tributos. Princípio que, aliás, nunca foi bem aceito por ele. A norma tributária era fenômeno do poder, que poderia lançar da tributação sem as amarras de princípios, salvo da segurança jurídica. Após relatar a origem da substituição tributária, segue citando Becker ao demonstrar a diferença fundamental entre este e o instituto da responsabilidade. No caso da substituição, esta é pessoa vinculada ao fato gerador, enquanto naquela se trata de pessoa alheia e não vinculada ao fato gerador. Segue o trecho muito citado da doutrina de Becker sobre a embriogenia e o conceito legal de substituto tributário:

> Primeira conclusão: Não existe qualquer relação jurídica entre substituído e o Estado. O substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo quando sofre a repercussão jurídica do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte. Segunda conclusão: Em todos os casos de substituição legal tributária, mesmo naqueles em que o substituto tem perante o substituído o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte, o único sujeito passivo da relação jurídica tributária (o único cuja prestação jurídica reveste-se de natureza tributária) é o substituto (nunca o substituído). Terceira conclusão: O substituído não paga "tributo" ao substituto[13].

Partindo do pressuposto de que os fatos geradores presumidos possuem a mesma estatura ontológica (natureza) dos fatos geradores reais, conclui que os

---

[12] Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 553.
[13] Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 595-601.

substitutos tributários praticam fatos geradores próprios, presumidos mas próprios, enquanto os responsáveis praticam apenas o pagamento do tributo, não estando vinculados ao fato gerador. Na sua teoria, os fatos geradores são mera imputação jurídica e não causalidade física, ou seja, são imposições estatais fortalecidas por sanções, logo como imputações são meras abstrações referenciadas ou não em fatos atuais, pretéritos ou futuros. Nenhuma distinção profunda existe entre imputações referenciadas no presente ou futuro. A única distinção ocorrerá na base de cálculo, que agregará valores de outras etapas do ciclo econômico de industrialização ou comercialização.

Como se pode notar, a doutrina normativista de Alfredo Augusto Becker, alheia aos princípios basilares da capacidade contributiva, isonomia ou tipicidade, caiu como uma luva para justificar a substituição tributária.

No julgamento do RE 213.396/SP, o Rel. Min. Ilmar Galvão esgrimirá com a mais valorosa doutrina nacional e atacará os argumentos de que a substituição tributária ofenderia os princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Iniciará afirmando que:

> Não há falar-se, portanto, em violação da capacidade contributiva, visto que nos impostos indiretos, como no ICMS, como é por demais sabido, conquanto o contribuinte de direito seja aquele obrigado, por lei, a recolher o tributo, é o adquirente ou consumidor final o contribuinte de fato. Esse é que vai ser atingido pelo ônus do imposto, haja, ou não, substituição tributária. A capacidade contributiva do consumidor que é considerada.

O argumento muito bem utilizado aproveitava-se de duas das grandes falhas da doutrina existente: a resistência a considerar o princípio da capacidade contributiva como aplicável aos tributos indiretos e a distinção obscura entre contribuinte de fato e de direito. Nenhuma resposta significativa existia na época para esse toque de mestre. Desde então, a doutrina tem revisitado a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos sobre o consumo, bem como a distinção entre contribuinte *de jure* e *de facto*. Infelizmente, sem grandes progressos.

Desse terreno conquistado, parte o Ministro para conclusões ainda mais fortes. A substituição tributária, longe de ser um mecanismo iníquo, é ele próprio elemento da justiça fiscal e distribuição equitativa da carga fiscal ao evitar a sonegação. Assim, a cobrança é transferida para o contribuinte com melhores condições para o seu pagamento.

O princípio da segurança jurídica, da legalidade e tipicidade se encontram respeitados, visto que existe lei que autoriza a sua cobrança, com base na lei complementar e no texto constitucional. O STF entendeu que fere ao princípio da legalidade a edição de decreto estadual, que atribua a responsabilidade por substituição tributária pelo recolhimento do ICMS[14].

A objeção de inconstitucionalidade material por ofensa ao princípio da não cumulatividade é igualmente afastada. Segundo o Ministro Relator:

> Por igual se mostra descabida a alegação de ofensa ao princípio da não cumulatividade, se no preço do produto passado do industrial para o varejista não se embute mais do que se embutiria na hipótese de tratar-se de operações regulares, ou seja, o tributo devido pela saída do bem do estabelecimento do industrial, mais a parcela incidente sobre o valor acrescido até sua entrega ao consumidor final.

Para este, trata-se de um encargo temporário para a empresa que adquire, mas que não ofende ao princípio da não cumulatividade, por inexistir o risco de que o imposto exigido do consumidor final venha a ser superior ao montante decorrente da aplicação da alíquota máxima do tributo. O voto se atém em um dos elementos da não cumulatividade: a transferência do encargo ao consumidor final. Nada relata, contudo, sobre os outros requisitos: tributação plurifásica, neutralidade fiscal e tributação sobre o valor acrescido.

> Quanto ao confisco, não é difícil demonstrar a impossibilidade de sua ocorrência, tendo em vista o reembolso, pelo substituto, do imposto pago, quando do recebimento do preço das mãos do substituído; reembolsando-se esse, de sua vez, ao receber o preço final das mãos do consumidor.

---

[14] ADI 6144C e ADI 6624.

Novamente não se questiona a possibilidade de efeito de confisco na imposição das margens de valor agregado, no efeito financeiro decorrente da antecipação financeira do contribuinte, entre outros. Por tudo isso, chega à indelével conclusão de que:

> A presunção de fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, das mãos do substituto.

Assim chega-se ao último e derradeiro argumento de que é constitucional a imposição de um fato gerador presumido. Seu argumento inicia repetindo um trecho de Marco Aurélio Greco[15]:

> A Constituição, como moldura, comporta todas as situações jurídicas subjetivas que se apresentem funcionalmente adequadas para viabilizar a entrega de dinheiro em razão daquela parcela da realidade. A espinha dorsal da competência tributária não é um certo tipo de situação jurídica (obrigação), mas sim a manutenção do vínculo entre aquela realidade e a entrega de dinheiro. [...] A Constituição autoriza que o legislador conecte àquela determinada realidade a conduta de entregar dinheiro aos cofres públicos. Esta autorização é restrita àquela realidade, mas não está restrita a um único "modo". O modo pelo qual a realidade e conduta irão se vincular está no campo da liberdade de escolha do legislador. Se através de um modelo obrigacional ou se de um modelo em que a entrega de dinheiro se posicione antes da ocorrência do fato previsto na Constituição, isto será opção do legislador, sendo ambas, em princípio, igualmente válidas constitucionalmente se a realidade circunscrita pela norma de competência e o modo adotado forem compatíveis.

Ao questionamento sobre a constitucionalidade do fato gerador presumido, rebate o Ministro com outra preocupação. Para este, o fundamental é determinar se o fato escolhido para incidência tributária é capaz de permitir uma correta antecipação do fato tributável. Assim, a relação entre a fase preliminar (momento de adequação) e a fase de antecipação (fato tributável) deve obedecer aos princípios da adequação, proporcionalidade e proibição de excesso. A escolha do fato gerador

---

[15] Cf. GRECO, Marco Aurelio. *Substituição tributária (Antecipação do fato gerador)*. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 49.

presumido não pode ser aleatória ou arbitrária, devendo guardar necessariamente uma relação de adequação com os fatos tributários que ocorrerão posteriormente.

Ao final, conclui o Ministro Relator que razões de elevada relevância fiscal justificariam a medida. Para este:

> Não é difícil perceber que a substituição tributária, em operações subsequentes, como é o caso dos autos, convém às partes envolvidas na operação tributa: ao Fisco, por simplificar o trabalho de fiscalização, reduzido que fica ao pequeno número de empresas montadoras de veículos existentes no país; à montadora, por permitir um controle do preço final pelo qual seus produtos são entregues ao consumidor final, preço esse de ordinário sugerido ao revendedor pelo fabricante; ao concessionário revendedor, por exonerá-lo de toda preocupação de ordem tributária, desobrigado que fica do reconhecimento do ICMS sobre os veículos comercializados; e, por fim, ao consumidor, por dar-lhe a certeza de que o preço pago corresponde ao recomendado pelo fabricante.

O julgamento do RE 213.396/SP foi reafirmado por diversas decisões posteriores16 e se tornou um paradigma sobre o tema. Apesar da consistência dos argumentos, cremos que existem razões para manter o questionamento da utilização generalizada da substituição tributária para a frente em nosso sistema.

14.1.9 Críticas à jurisprudência constitucional sobre a substituição progressiva

Cremos que existe fundamentos para questionamentos desse instituto, apesar da consolidação da jurisprudência constitucional sobre a aceitação da substituição tributária para a frente. A principal razão para o questionamento do instituto está na sua utilização generalizada. Não há como negar que houve a declaração de constitucionalidade da EC n. 3/93, que autorizou o instituto em nosso sistema, contudo tal permissão não significa que o seu uso tenha sido autorizado de modo generalizado.

Os principais argumentos que poderíamos listar contrariamente ao uso generalizado do instituto seriam decorrentes de uma interpretação sistemática.

---

[16] ADI 1.851/AL.

Primeiro, cabe notar que os tributos sobre o consumo são regidos pelo princípio da não cumulatividade previsto no art. 153, II, e art. 155, I, da CF/88. Essa é a regra geral e o princípio basilar do ICMS e do IPI, sendo que a substituição tributária aparece como um caso excepcional no art. 155, § 7º, da CF/88 que indica que a lei poderá estabelecer a um *tertius* o dever de pagar tributos na condição de substituto. Desse modo, somente se pode deduzir que a substituição tributária é um caso excepcional perante a norma geral que rege os tributos sobre o consumo.

Existem razões para assim ser. O regime da não cumulatividade privilegia a tributação plurifásica e não a tributação monofásica, como na substituição tributária. Seu objetivo inicial era justamente distribuir o encargo financeiro do tributo entre todas as fases do ciclo econômico, sem onerar qualquer uma delas de modo significativo. A tributação pela substituição tributária privilegia as grandes cadeias comerciais, dotadas de melhor estrutura financeira para suportar as dificuldades da troca de estoque, da necessidade de fluxo de caixa, da independência perante setor bancário, da resiliência às quebras, perdas e inadimplência e tantos outros fatos que criam um descompasso entre o ciclo comercial e o financeiro.

Igualmente, as grandes redes possuem maior poder de determinação de preço ao consumidor. Realmente acertou o Ministro Relator quando afirma que tal modelo interessa "à montadora, por permitir um controle do preço final pelo qual seus produtos são entregues ao consumidor final"17. O consumidor no caso possui menor poder de escolha no mercado, exerce menor pressão sobre o setor industrial e, logo, encontra-se em menor posição para reivindicar qualquer desconto ou condição favorecida. Tal situação se agrava em mercados oligopolísticos ou monopolísticos, em que não há alternativa ao consumidor de um fornecedor diverso.

O pragmatismo da substituição tributária cobra um preço elevado, menor competição de mercado, menor poder de escolha dos contribuintes, maior concentração econômica e menor participação de pequenas e médias empresas.

A EC n. 3/93 supriu a exigência de norma constitucional autorizativa da

---

[17] Cf. Min. Ilmar Galvão, RE 213.396/SP.

cobrança de um *tertius*, contudo este não se pode dizer diretamente da existência de limitações materiais à instituição de fatos geradores presumidos. Se, por um lado, é verdade que o sistema autoriza à instituição fatos geradores conforme a vontade do legislador, podendo estas incidirem sobre fatos futuros, por outro lado, as normas de competência devem respeitar as limitações materiais ao poder de tributar. Como norma geral, os fatos geradores devem respeitar o art. 110 do CTN, que determina que:

> *Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*

Não pode um fato não ocorrido ser considerado como ocorrido, da mesma forma que o direito privado não trata de contrato presumido, mas de contrato celebrado. O contrato somente se perfectibiliza presentes todos os seus elementos normativos. Este dispositivo estabelece uma norma geral a todo sistema, de tal modo que a edição de fatos geradores presumidos somente pode ser considerada uma excepcionalidade. O uso generalizado deste instituto ofende ao princípio da tipicidade fechada em nosso sistema.

A acusação de ofensa ao princípio da capacidade contributiva e a vedação de confisco ocorrem por via reflexa, dado que violado o princípio da não cumulatividade e da tipicidade, então aqueles são logicamente violados.

14.1.10 Outros casos de substituição: regressiva (para trás) e concomitante

A substituição tributária regressiva significa a incidência sobre fato gerador presumido sobre eventos ocorridos no passado. Na prática, implica a postergação ou o adiamento do recolhimento do tributo em relação à cobrança de eventual fato gerador real, ocorrido no passado. Deixa a norma de eleger como fato gerador um fato efetivo e escolhe um fato pretérito. Veja-se que o vínculo do substituto não é com o substituído, nem com o evento pretérito, mas com o fato jurídico presente que assume presumidamente a ocorrência de um fato pretérito como causa para a tributação.

Geralmente, a substituição regressiva visa simplificar a arrecadação tributária de setores desorganizados, tais como o de pequenos produtores rurais, que não dispõe de conhecimento nem de técnicas capazes de atender a complexidade tributária. Igualmente, é mais simples para a administração cobrar de um contribuinte do que de centenas.

São exemplos citados pela doutrina o leite cru, transferido pelo produtor rural ao laticínio (substituto); a cana em caule, transferida pelo produtor rural para a usina (substituto) e no caso de animais de corte, transferidos pelo produtor ao frigorífico (substituto)18.

Cabe diferenciar a substituição regressiva do fenômeno do diferimento. Neste último, ocorre o fato gerador, praticado pelo contribuinte, mas o pagamento é postergado ou adiado por força de disposição normativa, como um benefício fiscal. No caso da substituição tributária regressiva, somente ocorre o fato gerador praticado pelo substituto. Em determinados casos, o diferimento é mera ampliação do prazo para pagamento de tributo e não substituição tributária. Assim, nem todo o diferimento implica substituição tributária, mas toda a substituição tributária implica postergamento do pagamento. Desse modo, alguns preferem precisamente denominar o instituto de *substituição tributária por diferimento*, em preferência à denominação de regressiva, antecedente ou para trás.

O diferimento em si não se confunde com a substituição tributária, sendo uma postergação do prazo de pagamento. Assim, não implicará redução, dispensa ou desconto no valor a ser pago. Determina o RE 112.354-6 do STF que: "do diferimento não resulta eliminação ou redução do ICM; o recolhimento do tributo e que fica transferido para momento subsequente". Formalmente, segue regime diverso da substituição, dado que não se exige lei, podendo ser instituído por decreto ou regulamento. Igualmente, não necessita de autorização por convênio celebrado entre os Estados, na forma da LC n. 24/75. Entende-se que, no diferimento, não ocorre qualquer isenção, não tributação ou favor fiscal. Um exemplo citado é o caso do contribuinte que atua como importador e revende para o mercado interno, nesse caso, atua o contribuinte com diferimento, mas não é substituto de si mesmo.

---

[18] SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 711.

Por fim, relata a doutrina no caso de substituição tributária concomitante, ao lado da progressiva e da regressiva. Nesse caso, haveria ao mesmo tempo a substituição progressiva e regressiva.

São exemplos a serem citados de substituição concomitante no caso de transporte multimodal, em que o prestador-substituto paga o imposto pelos demais transportadores.

14.1.11 Base de cálculo da substituição tributária

Outro tema da maior importância está na determinação da base de cálculo na substituição tributária progressiva, especialmente em razão do fato de que esta se refere a um fato futuro e incerto, porém presumido quanto a sua ocorrência.

A determinação da base de cálculo encontra-se preceituada no art. 10 da LC n. 87/96 ("Lei Kandir"), que determina:

> *Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.*

Este dispositivo implica uma dúplice eficácia. De um lado, se houver confirmação do fato gerador presumido, então a base de cálculo se torna definitiva, não mais podendo ser questionada. Assim, o STF entendeu no julgamento da ADI 1.851/2002, que julgou definitiva a base de cálculo utilizada na cobrança do fato gerador presumido, não podendo mais ser questionada a sua legitimidade:

> TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. [...]. ALEGADA OFENSA AO § 7º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC n. 3/93) [...]. A EC n. 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo,dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de

> critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção,como a redução,a um só tempo,da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente[19].

No entanto, o caso de não concretização do fato gerador presumido é determinada a restituição do valor pago antecipadamente. A norma não explicita, contudo, como proceder no caso de realização do fato gerador presumido com valor praticado inferior ao cobrado antecipadamente.

A título de exemplo, apresenta-se a base de cálculo da substituição tributária no ICMS, conforme determinado pelo art. 8º da LC n. 87/96, que dispõe que, no caso de:

i)de operações ou prestações antecedentes ou concomitantes a base de cálculo será o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

ii) de operações ou prestações subsequentes será resultado do somatório das seguintes parcelas:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço.

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

---

[19] ADI 1.851/AL, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 8-5-2002.

14.1.12 Retenção

A retenção dos tributos não possui exatamente a natureza de substituição tributária regressiva ou para trás, apesar de às vezes ser confundida com ela. Trata--se de uma das formas de cumprimento das obrigações acessórias, no caso mediante a conduta da fonte retentora em recolher o tributo em referência a fato jurídico praticado por terceiro. O *tertius*, nesse caso, ao assumir a posição de sujeito passivo em substituição ao contribuinte originário deve praticar diversos deveres formais: apurar o tributo, declará-lo, retê-lo, escriturá-lo em sua contabilidade, manter os livros correspondentes, pagar ou repassar o tributo ao fisco, dentre tantos outros. A retenção como obrigação formal na substituição tributária não modifica o fato de o retentor não possuir nenhum vínculo com o fato gerador ou com a obrigação de pagar o tributo20.

Assim, no caso da retenção do IRRF sobre os rendimentos decorrentes de salários, a fonte retentora atua como substituto tributário, não mais sendo devida a cobrança do empregado que teve o valor retido. Este não mais fará parte da relação jurídico-tributária. Havendo a retenção por parte da fonte retentora e o seu não repasse ao erário público, não poderá o fisco proceder a cobrança do empregado. Deverá executar exclusivamente o substituto, não se admitindo a aplicação da responsabilidade subsidiária ou solidária entre o substituto e o substituído.

No ISS, a matéria está regulada na LC n. 116/2003, que determina as normas gerais sobre a atribuição dos casos de substituição e de responsabilidade por transferência da seguinte forma:

> *Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.*

---

[20] Em sentido diverso, entende Sacha Calmon Navarro Coêlho, *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 705.

> 1 §º *Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte*.
> 2 §º *Sem prejuízo do disposto no* caput *e no*1 § º *deste artigo, são responsáveis: (Vide Lei Complementar n. 123, de 2006)*.
> *I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País*;
> *II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.*

No caso do imposto sobre a renda, a matéria está regulada no Livro 3 do Regulamento do Imposto, ao tratar do IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte).

No caso do ICMS a substituição tributária encontra-se regulada pelo art. Da Lei Complementar n. 87/96, que assim determina:

> *Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela LCP 114, de 16.12.2002)*
> 1 §º *A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.*

O PIS/Cofins e as contribuições previdenciárias apresentam igualmente uma grande quantidade de possibilidades e espécies de retenções, sendo que podemos destacar, dentre tantas outras, a responsabilidade da empresa em reter as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração, conforme o art. 30 da Lei n. 8.212/90. Cabe lembrar que a retenção e não repasse desse valor constitui crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal)[21].

---

[21] "Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: (Incluído pela Lei n. 9.983, de 2000). [...]
I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

14.1.13 Responsabilidade por transferência

Na responsabilidade por transferência, o sujeito passivo originário pratica o fato gerador, contudo por exigência legal o dever de pagamento do tributo é transferido para um terceiro. Nesta, diferentemente da substituição tributária, o contribuinte possuía um vínculo com o fato gerador; contudo, a norma translada a responsabilidade do pagamento para um terceiro. O terceiro geralmente é um *tertius* vinculado ao contribuinte originário ou ao fato gerador originário da relação jurídica de responsabilidade.

O CTN apresenta duas formas de responsabilidade por transferência: *por sucessão ou de terceiros.*

14.1.14 Responsabilidade por sucessão

Na responsabilidade por sucessão, a norma transfere a responsabilidade do pagamento do contribuinte que praticou o fato gerador (originário) para aquele que adquiriu o bem ou direito onerado pelo tributo incidente. Assim, se A era proprietário do bem e o transfere para B, caso tenha incidido o imposto predial e o tributo não tenha sido pago pelo contribuinte originário (A), então o adquirente será o responsável pelo pagamento deste. A norma jurídica imputa o tributo em virtude do vínculo nascido pela aquisição da propriedade do bem.

A doutrina denomina essas obrigações de *propter rem*, ou seja, vinculadas à coisa. A doutrina civilista avançou significativamente o estudo sobre esta classe de obrigações decorrentes do vínculo com determinada coisa. Para Orlando Gomes, são uma espécie de obrigações reais, vinculadas a uma coisa. Essas somente existem em função da titularidade ou propriedade de determinando objeto. Assim suas características são: originariedade e vinculação automática. A primeira característica informa que a identificação da obrigação real é dada pela sua origem, se houver uma coisa, logo podemos encontrar o vínculo obrigacional, suas partes

---

(Incluído pela Lei n. 9.983, de 2000).
II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; (Incluído pela Lei n. 9.983, de 2000)."

(credor e devedor) e o objeto obrigacional. O vínculo real que se estabelece em função da titularidade de um bem implica o conhecimento dos débitos que este carrega consigo.

Torna-se devedor pela propriedade do bem. Igualmente, a transmissão bem implica a transferência automática dos direitos reais e das obrigações reais. Havendo transmissão dos direitos, haverá automaticamente a transmissão das obrigações reais. Não é necessário nenhum ato afirmando o vínculo e a translação automática das obrigações reais. Estas se operam imediatamente. De igual modo, nenhum ato desonera o titular do bem dessas obrigações e não podem ser opostas a terceiros. O ajuste privado entre alienante e adquirente deve ser resolvido entre ambos, mediante ação de regresso de um contra o outro, mas não há a possibilidade de sua oposição a terceiro detentor de direitos decorrentes da obrigação real.

A doutrina civilística aponta a natureza mista do instituto, que nem se caracteriza como um direito real nem uma forma obrigacional pura. São exemplos de obrigações *propter rem* citados pela doutrina: a do condomínio para a conservação da coisa comum (CC, art. 624) e a do IPTU, das taxas, das contribuições de melhoria sobre os bens imóveis transferidos para um terceiro, mesmo que os fatos geradores – *ser proprietário no momento de incidência do IPTU* – tenham sido praticados pelo alienante.

Cabe ressaltar que a responsabilidade decorre da transmissão da titularidade de bens ou direitos e abrange todos os créditos constituídos ou em fase de constituição na data da transmissão, nos termos do art. 129 do CTN. O texto reforça o entendimento de que a responsabilidade decorre da incidência do fato gerador e não do seu lançamento. Tendo sido constituído o crédito tributário, ele estará vinculado ao bem transferido.

Nesse sentido, determina o CTN que:

> *Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos , e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.*

Não se justifica a alegação de contradição do dispositivo por tratar inicialmente do crédito e, em seguida, de obrigações tributárias. O texto é muito claro e a obscuridade é aparente. O dispositivo abrange todo espectro de situações: i) créditos tributários definitivamente constituídos; ii) em curso de constituição; e iii) aos constituídos posteriormente. Novamente, o fundamental é a constatação de vinculação automática das obrigações tributárias, decorrentes da ocorrência do fato gerador, ao bem sucedido. O momento do lançamento não é relevante para a definição da responsabilidade por sucessão.

O CTN discrimina as seguintes espécies de responsabilidade por sucessão:

– na *sucessão imobiliária*, pela transmissão *inter vivos* de bens imóveis, art. 130 do CTN;

– na *sucessão mobiliária*, pela transmissão *inter vivos* de bens móveis: art. 131, I, CTN;

– na *sucessão empresarial*, pela transmissão decorrente de fusão, incorporação, transformação ou cisão, art. 132 do CTN;

– na *sucessão de estabelecimentos*, pela transmissão de estabelecimento comercial, industrial ou profissional: art. 133 do CTN.

14.1.15 Sucessão imobiliária

No caso de sucessão imobiliária, determina o art. 130 do CTN que:

> *Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.*

A norma estabelece a responsabilidade por sucessão imobiliária aos *impostos incidentes sobre a propriedade, domínio útil ou posse de bens imóveis*, ou seja, o IPTU e o ITR. Estão fora da literalidade da norma o ITBI e o ITCD. Desse modo, inexiste norma geral que crie norma de competência autorizativa para a atribuição de responsabilidade. O texto é bastante restritivo ao determinar este caso atributivo “a

impostos cujo fato gerador seja a propriedade". Nos impostos questionados o fato gerador é a "transmissão da propriedade". Não é possível ao caso uma interpretação extensiva ao caso, visto que os seus termos são bem claros, igualmente é vedada a interpretação por similitude, sob pena de se produzirem conclusões *extra legem*. A lei estadual ou municipal que extrapolar o comando do CTN será ilegal e inconstitucional.

No caso do ITBI, a maioria das leis municipais supera esta dificuldade estabelecendo o adquirente como o contribuinte do imposto, afastando a atribuição da responsabilidade por sucessão. No caso do ITCD, igualmente, as normas estaduais geralmente estabelecem como contribuinte os responsáveis pelo imposto (espólio, herdeiro etc.) de tal sorte que esta dificuldade também se encontra superada. O CTN flexibilizou a definição do contribuinte nos impostos sobre a transmissão em seu art. 42 que assim determina: "contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei".

A responsabilidade por sucessão se estende às *taxas de serviços* vinculadas aos respectivos bens imóveis, tais como a de recolhimento de lixo domiciliar, hospitalar, de água e esgotos. Afasta-se a sua incidência sobre as taxas de exercício de poder de polícia ou de fiscalização que tenham como fato gerador anteriores à sucessão, tais como taxas sobre a concessão de alvará de localização e uso, de licenciamento de bombeiros, ambientais e sanitárias, dentre outras. Estas continuam sendo de responsabilidade pessoal do alienante que praticou os fatos correspondentes.

Está afastada a incidência sobre as tarifas de serviços públicos concedidos, permissionados ou autorizados, tais como as tarifas de luz (energia elétrica), água ou esgoto. Essas tarifas possuem uma natureza contratual entre o usuário e a concessionária e permissionária, que não pode ser extensiva ao novo adquirente.

As *contribuições de melhoria* são igualmente objeto de sucessão imobiliária. Entendemos que os juros e a correção monetária são igualmente sucedidos, juntamente aos impostos, taxas e contribuição melhoria, dado que essas obrigações acessórias seguem a sorte da obrigação principal. Caso de maior dificuldade interpretativa se encontra na definição do regime aplicável às multas. Não há lógica em se proceder a aplicação de um regime cindido de responsabilidade, mantendo

esta tão somente aos impostos e excluindo os juros, a correção monetária e as multas. Seriam execuções fiscais cindidas, com defesas diversas, cobranças confusas quanto ao seus objetos, haveria questionamento sobre a existência de litisconsórcio, os embargos ficariam prejudicados, em suma, não há razão para entender que o sistema de atribuição de responsabilidade seja cindido dessa forma.

Muito se tem alegado que as multas são regidas pela responsabilidade pessoal do agente e, portanto, essas não podem fazer parte da sucessão imobiliária. Não partilhamos desse entendimento. A responsabilidade pessoal em matéria tributária está prevista no art. 137 do CTN e possui uma listagem exaustiva de casos. A responsabilidade aplicável às multas é aquela disposta no art. 136, que determina que:

> *Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

Nota-se da leitura do dispositivo em comento que a responsabilidade, nesse caso, é objetiva e independe da intenção do agente ou responsável. Sendo assim, claro se torna o entendimento de que esta não é pessoal e pode logicamente ser sucedida. A responsabilidade por infrações incapaz de sucessão está prevista no art. 137, que assim determina:

> *Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:*
> *I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;*
> *II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;*
> *III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:*
> *a) das pessoas referidas no art. 134, contra aquelas por quem respondem;*
> *b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;*
> *c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.*

A responsabilidade pessoal e intransferível somente pode ser alegada nos casos acima descritos. As restrições administrativas e suas imposições pecuniárias possuem igualmente natureza *propter rem*, dentre as quais podemos destacar as multas decorrentes de descumprimento das regras do tombamento[22]. De mesmo modo cremos que as multas ambientais possuem caráter *propter rem* e seguem a sorte da propriedade[23], salvo as multas penais ambientais que são de caráter personalíssimo. No primeiro caso, a própria propriedade garante a execução da dívida devida.

O texto do CTN determina que, no caso da responsabilidade por sucessão imobiliária, os créditos tributários se *sub-rogam na pessoa dos respectivos adquirentes*. Note-se que o texto trata do caso de sub-rogação e não se manifesta sobre a existência de responsabilidade subsidiária ou solidária. A sub-rogação está prevista no art. 346 do CC e se dirige aos casos em que aquele que solveu obrigação alheia, por motivo convencional ou legal, substitui o credor em relação a todos os direitos creditórios perante o devedor.

A *sub-rogação* distingue-se da cessão e da novação. A *cessão de créditos* aproxima-se da sub-rogação pelo fato que, em ambos os institutos, ocorre a alteração no polo credor, contudo, as diferenças sobressaem. Na cessão de créditos, não é necessária a ocorrência do pagamento para que se opere a transmissão do crédito, enquanto na sub-rogação este elemento é fundamental. Outra distinção está no fato que a cessão de crédito exige a notificação do devedor, enquanto na sub-rogação esta não é necessária.

A *novação* difere da sub-rogação principalmente porque não há o surgimento de nova obrigação. Na sub-rogação, a obrigação é a mesma com a alteração subjetiva de um dos polos obrigacionais.

---

[22] Veja-se, como exemplo, o art. 17 do Decreto-lei n. 25/37, que organiza a proteção do patrimônio histórico e artístico nacional: "As coisas tombadas não poderão, em caso nenhum ser destruídas, demolidas ou mutiladas, nem, sem prévia autorização especial do Serviço do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional, ser reparadas, pintadas ou restauradas, sob pena de multa de cincoenta por cento do dano causado. Parágrafo único. Tratando-se de bens pertencentes á União, aos Estados ou aos municípios, a autoridade responsável pela infração do presente artigo incorrerá pessoalmente na multa".

[23] REsp 745.363/PR.

A sub-rogação pode ser legal ou convencional. A sub-rogação legal está prevista no CC no seu art. 346, que determina que:

> *Art. 346. A sub-rogação opera-se, de pleno direito, em favor:*
> *I – do credor que paga a dívida do devedor comum;*
> *II – do adquirente do imóvel hipotecado, que paga a credor hipotecário, bem como do terceiro que efetiva o pagamento para não ser privado de direito sobre imóvel;*
> *III – do terceiro interessado, que paga a dívida pela qual era ou podia ser obrigado, no todo ou em parte.*

O CTN criou a figura da sub-rogação tributária na sucessão imobiliária, em que se operam todos os efeitos da transferência ao credor de todos os direitos, ações, privilégios e garantias do primitivo contra o adquirente e agora responsável pelos créditos tributários na sucessão. A sub-rogação do CTN possui natureza pessoal na medida em que o novo proprietário torna-se responsável por todos deveres e obrigações decorrentes da transferência imobiliária, mas responderá com todo o seu patrimônio e a sua responsabilidade não estará limitada ao valor do bem imóvel adquirido, podendo responder com o seu patrimônio por estas dívidas[24].

No caso específico da arrematação em hasta pública, a sub-rogação se aplica no respectivo preço, conforme o parágrafo único do art. 346:

> *Art. 346. [...]*
> *Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.*

Note-se que o dispositivo determina que ainda que o preço alcançado na arrematação do bem seja insuficiente para a quitação do débito tributário, o arrematante não poderá ser responsabilizado por dívidas superiores ao preço. Considera--se quitada a dívida tributária incidente sobre o imóvel por meio do pagamento do preço[25]. Nesse sentido, tem entendido a jurisprudência que possível saldo devedor superior ao valor da arrematação considera-se quitado por meio

---

[24] SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 722.
[25] AgRg no AREsp 132.083/SP.

desta. Todos os ônus são extintos por força da arrematação, ficando o arrematante livre e desembaraçado dos encargos tributários[26].

Note-se que a responsabilidade no caso de sucessão imobiliária deve ser vista em coerência com a *responsabilidade solidária dos tabeliães, inventariantes, escrivães e notários*. Estes possuem a responsabilidade por recolher todos os tributos devidos, bem como se assegurar que todos os requisitos legais, obrigações acessórias, deveres formais e outras exigências tenham sido cumpridas, com requisito para a transmissão da propriedade. A leitura do dispositivo deve ser realizada em conjunto com o art. 134 do CTN que determinou que:

> *Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:*
> *IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;*
> *VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;*

A responsabilidade destes é limitada pelas suas omissões no cumprimento de seu dever legal e pelos atos que praticarem que importem em descumprimento do dever de zelar pelo pagamento dos tributos. Esta responsabilidade está prescrita igualmente na Lei n. 8.935/94, que regulamenta o art. 236 da Constituição Federal, dispondo sobre serviços notariais e de registro, denominada de Lei dos Cartórios, que assim prescreve:

> *Art. 30. São deveres dos notários e dos oficiais de registro:*
> *[...]*
> *XI – fiscalizar o recolhimento dos impostos incidentes sobre os atos que devem praticar;*

A regra de responsabilização é excepcionalizada pela parte final do *caput* do art. 130. Este determina a exclusão de responsabilidade *quando conste do título a prova de sua quitação*. A prova de quitação dos tributos dá-se por meio da apresentação de Certidão Negativa de Débitos Tributários, conforme o disposto no

[26] REsp 166.975/SP.

art. 205 do CTN[27]. Assim, quando esta constar da escritura de transmissão do bem imóvel presume-se ocorrida a sua quitação e excluída a responsabilidade do adquirente.

Os responsáveis na sucessão imobiliária estão descritos no art. 131 do CTN que assim determina:

> *Art. 131. São pessoalmente responsáveis:*
> *I – o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (Redação dada pelo Decreto-lei n. 28, de 14.11.1966)*
> *II – o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;*
> *III – o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.*

O inciso I do citado dispositivo não realiza uma especificação dos bens a que se dirige, de tal modo que estes podem ser móveis e imóveis. Diferentemente do artigo precedente, este não se dirige aos bens imóveis diretamente. Desse modo, a sua leitura deve ser realizada com obediência ao disposto no *Capítulo I – Dos Bens Considerados em Si Mesmos, do Livro II – Dos Bens do Código Civil*. Este divide os bens em imóveis (art. 79) e móveis (art. 82). Não havendo especificação, não há porque crer que o CTN se dirige a uma ou outra classe de bens (móveis e imóveis). O inciso se dirige tanto aos bens imóveis quanto aos bens móveis adquiridos ou remidos. Esse entendimento é coerente com o artigo anterior. A peculiaridade deste é a sua ampliação para os bens móveis. Como exemplo, poderíamos citar a natureza *propter rem* das multas de trânsito, taxa de licenciamento do Detran, as despesas de estadia do veículo objeto de apreensão e depósito pela autoridade de trânsito, seguro obrigatório e IPVA em relação aos veículos.

Um grande questão surge em relação à interpretação sobre seriam "[...] os tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos". Não podemos estender este

---

[27] "Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido."

dispositivo a todos os tributos incidentes sobre as operações de circulação de bens ou mercadorias. A 1ª Seção do STJ consolidou e firmou o entendimento em relação ao tema ao determinar que a empresa possui direito ao crédito de ICMS mesmo que tenha adquirido as mercadorias decorrentes de uma operação com uma empresa que emitiu notas frias (inidôneas). Assim determinou o Recurso Especial 1.148.444/MG:

> à possibilidade do uso de créditos do ICMS decorrentes de operações de compra de mercadorias cujas notas fiscais foram declaradas posteriormente inidôneas pelo Fisco – as chamadas notas frias. No julgamento de um recurso repetitivo, proposto pelo Estado de Minas, a Corte definiu que a empresa tem direito ao crédito do imposto ao demonstrar apenas que a operação de fato ocorreu e que o cadastro do vendedor da mercadoria estava regular no Sistema Integrado de Informações Sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (Sintegra) na época da aquisição. A controvérsia é responsável por inúmeros processos administrativos e judiciais propostos pelas empresas que contestam a exigência do Fisco da "devolução" dos créditos já aproveitados nas situações em que foi constatada a existência de notas frias.

Uma interpretação literal do dispositivo impediria este uso do crédito, bem como tornaria o adquirente responsável pelo pagamento do imposto não recolhido na fase anterior. O tráfego jurídico seria duramente afetado por excessiva burocratização e inoperância. Antes de qualquer operação haveria uma auditoria sobre os livros fiscais do vendedor. Não há precedentes de tamanho formalismo. O livre comércio viraria um comércio cartorial.

Não cremos que o dispositivo se dirija a toda a classe de bens móveis, mas tão somente aqueles que transferidos cumpram dois requisitos necessários a sua configuração como obrigações *propter rem*: *originariedade e vinculação automática*. A primeira característica indica a possibilidade de identificar a obrigação real pela regressão à sua origem, logo se houver possibilidade de encontrar o vínculo obrigacional, suas partes (credor e devedor) e o objeto obrigacional. De outro lado, o vínculo real determina que a identificação da titularidade de um bem implica o conhecimento dos débitos que este carrega consigo. Nos casos de tráfego de massas de bens móveis, não é possível rastrear

propriamente nem a origariedade nem a vinculação real, de tal modo que não é possível atribuir ao adquirente uma obrigação real pelos tributos atinentes ao bem. Imagine-se o adquirente em uma máquina de vendas (*vending machine*) que, ao adquirir uma mercadoria, seria responsável pelo recolhimento do ICMS sobre a mercadoria na etapa anterior. Tal situação inverte, contudo, nos casos em que o adquirente do bem móvel consegue rastrear e identificar a origem do bem móvel, os tributos incidentes e o vínculo entre o bem e os tributos. São exemplos: aquisição de veículos, aeronaves e embarcações. Nestes casos, é responsável o adquirente pelos tributos relativos a estes bens.

Note-se que a responsabilidade pessoal se dirige aos tributos sobre a propriedade e não aos devidos pela aquisição do bem ou pela sua circulação originária, dado que nosso sistema não possui um modelo de controle das operações anteriores, inclusive porque estes tributos sujeitos ao lançamento por homologação exigiriam a espera ou do prazo de homologação tácito ou de fiscalização, tornando todo o tráfego jurídico submetido a uma condição resolutória de definição do cumprimento das obrigações tributárias. A regra geral dos contratos de transferência de bens móveis é diversa. Determina o art. 482 do CC que: "a compra e venda, quando pura, considerar-se-á obrigatória e perfeita, desde que as partes acordarem no objeto e no preço". Não há limitação determinando que a compra e venda será perfeita desde que as partes acordem quanto ao preço, objeto e ausência de ônus fiscais nas fases anteriores.

Os incisos II e III do art. 131 se dirigem aos casos de aquisição da propriedade por sucessão *mortis causa* e a respectiva responsabilidade do sucessor a qualquer título e do cônjuge meeiro e do espólio. O direito das sucessões se assenta sobre o fenômeno da morte do *de cujus*, dado que não se admite a herança de pessoa viva. O direito medieval francês, principalmente, consagrou a fórmula do direito dos herdeiros em apoderar-se imediatamente dos bens do falecido. Esta ficou conhecida como *droit de saisine*, que significa um direito aos herdeiros em se apoderarem possessoriamente dos bens do *de cujus* imediatamente e sem a necessidade de qualquer ato.

O instituto encontra-se consagrado no art. 1.784 do CC, que determina que: "aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e

testamentários". Transmite-se a posse indireta, reservando-se a posse direta àqueles que a possuíam no momento do óbito do *de cujus*, que permanecerão com esta até o momento da partilha. A proteção possessória do herdeiro não possui como requisito o exercício fático da posse direta, mantendo-se ao herdeiro o direito à proteção possessória nos casos de esbulho e turbação.

O espólio será responsável pelas dívidas tributárias do *de cujus*, ou seja, aquelas ocorridas até o momento do óbito. Note-se que o inciso III do art. 131 determina que o espólio é responsável pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão. A abertura da sucessão realiza-se com o fato morte do falecido, consubstanciado no *droit de saisine.* É errôneo pensar que a sucessão ocorre com a abertura do inventário ou arrolamento ou após a data da abertura da sucessão. Trata-se de fenômeno jurídico imediato e simultâneo com a morte de *de cujus*.

A herança transfere todos os bens e direitos do falecido aos herdeiros, bem como as suas obrigações, por força do art. 1.791 do CC, ("a herança defere-se como um todo unitário, ainda que vários sejam os herdeiros"). Cabe ressaltar que os herdeiros não herdarão obrigações superiores às forças da herança, tal como determina o art. 1.792 do CC, ao assegurar que: "o herdeiro não responde por encargos superiores às forças da herança; incumbe-lhe, porém, a prova do excesso, salvo se houver inventário que a escuse, demostrando o valor dos bens herdados". De igual modo, a herança não responderá por dívidas superiores a esta.

Determina o art. 192 do CTN que "nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas". Somente poderá ocorrer a partilha de modo definitivo após a apuração e a quitação de todos os tributos devidos. A transferência de bens sem o pagamento de tributos viola a ideia de que a sucessão é unitária de direitos e obrigações, de tal modo que ocorreria a transferência de bens superiores ao montante devido a ser partilhado, justamente por terem sido sonegados os valores devidos ao fisco.

O conjunto de bens e direitos deixados pelo falecido se denominará de espólio (do latim: *spollium*), designando uma universalidade de bens desprovida de

personalidade jurídica. O espólio desfazer-se-á com a partilha definitiva dos bens entre os herdeiros. O processo de inventário não modifica a natureza jurídica da transmissão do patrimônio *causa mortis* nem afeta a ordem de vocação hereditária, mas objetiva a partilha e entrega do patrimônio do falecido aos herdeiros, na proporção do seu quinhão ("*Art. 2.023 [do CC]. Julgada a partilha, fica o direito de cada um dos herdeiros circunscrito aos bens do seu quinhão*").

O espólio não detém personalidade jurídica, sendo considerada uma universalidade de bens. Assim dispõe a IN n. 81, de 11 de outubro de 2001, que declara: "Art. 2º Considera-se espólio o conjunto de bens, direitos e obrigações da pessoa falecida". Ele possui, contudo, legitimidade *ad causam* para postular em juízo e proteger os direitos do espólio contra investidas de terceiros. São entes despersonalizados com capacidade postulatória: a família, o espólio, a massa falida, o condomínio, a herança e as sociedades de fato. O seu representante legal será o inventariante e quando constar no polo passivo ou ativo serão os próprios herdeiros que irão figurar. Perante a Receita Federal do Brasil (RFB), o espólio deverá constar o CPF do *de cujus* e não do inventariante, meeiro ou herdeiro e não o falecido não tiver um CPF este deverá ser solicitado na unidade da RFB mais próxima. Outra característica do espólio é a sua transitoriedade, dado que concluída a partilha este será extinto.

A definição dos bens constantes do espólio será objeto de declaração e tributação, incluindo-se os bens passíveis de sobrepartilha (CPC/73, art. 1.040 e NCPC, art. 669): sonegados; da herança, que se descobrirem depois da partilha e os litigiosos, assim como os de liquidação difícil ou morosa e os situados em lugar remoto da sede do juízo onde se processa o inventário.

O espólio será responsável pelos débitos deixados pelo *de cujus* e será contribuinte dos débitos gerados após o falecimento deste. Assim, os tributos sobre a propriedade imóvel (casas, terrenos etc.), móvel (veículos) e outros bens (aplicações financeiras, tílulos e ações) incidirão sobre o espólio na condição de contribuinte. O inventariante será o responsável (art. 134, I, do CTN) por estes débitos.

Uma forte discussão doutrinária surge quanto à responsabilidade por sucessão das multas. Estas não são consideradas tributos e, portanto, não seriam

objeto de sucessão. Cabe observar que as multas podem gerar responsabilidade para o espólio[28] em razão de sua natureza *propter rem*, como no caso das multas ambientais. Salvo as multas de caráter personalíssimo, como as penais. As multas decorrentes de infração objetiva, sem intencionalidade do agente, podem ter natureza *propter rem*. Nesse sentido, mesmo as multas tributárias podem gerar responsabilidade por sucessão, dado que independem da prova de dolo, culpa ou de elemento subjetivo de intencionalidade[29]. Assim, digamos que o *de cujus* jamais tenha pago o IPTU e a propriedade tenha sido transferida aos herdeiros. Não seria razoável, justo e juridicamente conforme que a propriedade seja transferida sem o pagamento dos tributos e seus acréscimos devidos (multas e juros). O raciocínio contrário implicaria uma cláusula de desoneração tributária que ofenderia diretamente a isonomia tributária. Por que, afinal, a propriedade de todos deveria ser responsável pelo pagamento de multas moratórias e não a propriedade do falecido? Bastaria nos últimos anos de vida deixar de pagar o tributo e esperar a lenta marcha da execução fiscal dar cabo às multas e juros moratórios, como meio de planejamento tributário.

A sucessão das multas é possível desde que não se trate de sucessão de sanções pessoais, mas dos acréscimos tributários ao fato de a propriedade ter obrigações pelo fato de sua realidade em si, enquanto obrigações reais (multas reais). Não é de forma alguma uma sucessão de penalidades de outrem ou sanções pessoais por fato de outrem, mas a sucessão de obrigações reais da própria coisa.

Eduardo Sabbag realizou um resumo didático da matéria da seguinte forma[30]:

[28] Nesse sentido veja-se REsp 86.149/RS.
[29] Em sentido contrário veja-se RE 95.213-6/SP, 2ª Turma., rel. Min. Décio Miranda, j. 11-05-1984.
[30] SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 728.

Tributos	Contribuinte	Responsável	Tipo	CTN
Devidos até a morte	De cujus	Espólio	Pessoal	Art. 131, III
Devidos após a morte (descobertos antes da sentença de partilha)	Espólio	Inventariante	Solidária	Art. 134, IV
Devidos até a morte e não pagos até a partilha (descobertos após a sentença de partilha)	De cujus	Sucessores e cônjuge meeiro	Pessoal	Art. 131, II
Devidos após a morte e não pagos até a partilha (descobertos após a sentença de partilha)	Espólio	Sucessores e cônjuge meeiro	Pessoal	Art. 131, II

14.1.16 Sucessão empresarial

O CTN estabelece igualmente o regime de responsabilidade exclusiva e pessoal para os casos de empresas fusionadas, transformadas, cindidas ou incorporadas por outras empresas. A cisão veio a ser incorporada como forma de sucessão empresarial por meio do art. 219, II, da Lei n. 6.404/76 e posteriormente pelo Código Civil. Determina o art. 132 do CTN que:

> *Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.*
> *Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.*

Tal como no caso de sucessão por pessoas físicas, ocorre a transmissão da responsabilidade tributária na sucessão empresarial. Sendo que a fusão, transformação, incorporação e cisão apresentam como elemento comum o fato de ocorrer a transformação societária. A cisão, fusão e incorporação possuem como elemento comum o efeito de extinguirem a sociedade, conforme determina o art. 219 da Lei n. 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas – LSA) e os arts. 1.113 a 1.122 CC. Para as sociedades anônimas, aplicar-se-á a Lei n. 6404/76 e, para os demais tipos

societários, o Código Civil. Determina a LSA que:

> *Art. 219. Extingue-se a companhia:*
>
> *[...]*
>
> *II – pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.*

A transformação, por sua vez, é a operação societária pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro (art. 220 da Lei n. 6.404/76 e art. 1.113 do CC).

A alteração societária subjacente possui natureza civil e não comercial, com a mudança de titularidade de cotas ou ações, mas não de bens comerciais, de tal modo que não se trata de operação de circulação de mercadorias sujeitas à incidência do ICMS[31].

A extinção de uma sociedade, sua alienação no todo ou em parte, a reorganização de suas estruturas societárias, de seu patrimônio ou operações, obedece a razões de natureza empresarial, tais como: exigência de eficiência administrativa, ganhos decorrentes de posicionamento melhor no mercado, economia de escala, aquisição de concorrentes, ampliação da rede de clientes ou posicionamento perante fornecedores ou incorporação de novas tecnologias. O planejamento societário pode ser resultado de um planejamento comercial, tecnológico, financeiro ou sucessório, com evidentes efeitos sobre o planejamento tributário.

A *fusão* está prevista no art. 228 da LSA e no art. 1.119 do CC. Trata-se de operação societária que determina a extinção das sociedades que se unem, para formar sociedade nova, que a elas sucederá nos direitos e obrigações. Há simultaneamente a extinção da empresa fusionada e o surgimento de nova empresa fruto da fusão.

A *incorporação* está prevista no art. 227 da LSA e no art. 1.116 do CC. Trata-se de operação societária que uma ou várias sociedades são absorvidas por outra,

[31] REsp 242.721/SC.

que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos. Neste caso, as empresas incorporadas são extintas, mantendo-se apenas a incorporadora.

A *transformação* está prevista no art. 220 da LSA e no art. 1.113 do CC. Nesse caso, tem-se a operação societária em que a sociedade converte-se em outro tipo societário. Por exemplo, a passagem de uma S/A para uma empresa Ltda. ou vice-versa. No caso de transformação, há uma alteração interna na sociedade, mas não ocorre a sua extinção, de tal modo que não se pode falar de uma *sucessão empresarial própria*, mas tão somente de uma sucessão imprópria, visto que a alteração interna na transformação não extingue ou dissolve a sociedade.

Assim determina o CC:

> *Art. 1.113. O ato de transformação independe de dissolução ou liquidação da sociedade, e obedecerá aos preceitos reguladores da constituição e inscrição próprios do tipo em que vai converter-se.*

No caso de transformação, não se pode falar em responsabilidade tributária por dívida de outrem, visto que a empresa transformada não deixou de existir e mantém a continuidade jurídica da sociedade. Na transformação, a empresa transformada mantém-se como contribuinte, dado que jamais deixou de existir. Não há propriamente um caso de responsabilidade exclusiva (sujeição passiva derivada), mas de contribuinte (sujeição passiva originária).

A cisão está prevista nos arts. 229 e 233 da LSA e no art. 1.122 do CC. A cisão implica a operação pela qual a sociedade transfere todo ou somente uma parcela do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a sociedade cindida se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

Mantemos a compreensão da possibilidade de sucessão das multas de natureza real, ou seja, daquelas sanções que se acrescem à propriedade por serem obrigações pelo fato de sua realidade em si, enquanto obrigações reais. Não são de forma alguma uma sucessão de penalidades de outrem ou sanções pessoais por fato de outrem, mas a sucessão de obrigações reais da própria coisa. As multas

qualificadas podem ser citadas como exemplo de sanções pessoais, ou seja, que levam em consideração intenção (dolo ou culpa) do agente. Igualmente no caso de sucessão empresarial a transmissibilidade das sanções dependerão de sua natureza: real ou pessoal.

As multas reais integram o passivo da empresa sucedida e a sua transmissibilidade evita a utilização de planejamentos com o objetivo de escapar das multas. A jurisprudência tem autorizado a possibilidade de sucessão das multa moratórias e negado às multas de caráter punitivo[32].

14.1.17 Sucessão de estabelecimentos

A sucessão de estabelecimentos é tratada no art. 133 do CTN. Tem sido considerada uma espécie de sucessão comercial, denominação que não concordamos, dado que pode se dirigir tanto a estabelecimento comercial quanto industrial ou profissional. Vejamos a redação do citado dispositivo:

> *Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:*
> *I – integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;*
> *II – subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.*

A sucessão pode ter sido praticada por pessoa natural ou jurídica de direito privado. Engloba igualmente as empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como os entes despersonalizados, tais como as sociedades de fato.

No caso de transmissão, a qualquer título de estabelecimento, seja a título gratuito ou oneroso, haverá a sucessão tributária. Cabe ressaltar que o citado

---

[32] REsp 432.049/SC.

dispositivo trata tão somente dos casos de transmissão da propriedade do bem, excluindo-se as possibilidades de contratos sem transferências da propriedade, tais como no caso de empréstimo, comodato, locação, arrendamento, entre outros. Nestes casos, não haverá a transmissão da propriedade nem a sucessão tributária. Não há nem origem para o surgimento destes débitos, visto que a propriedade não foi transferida, nem vínculo real, dado que a propriedade permanece com o credor original.

Igualmente caberia questionar se no caso de aquisição originária da propriedade de um estabelecimento haveria a sucessão tributária. Cremos que não. Vejamos o caso do usucapião, por exemplo. Falta na aquisição originária a transmissão da propriedade, ou seja, a sua aquisição derivada, logo não haverá a sucessão tributária.

O dispositivo legal impõe o regime da sucessão tanto a transferência dos fundos de comércio quanto dos estabelecimentos. O *fundo de comércio* possui como designações sinônimas no direito comparado de *llave de negocio* (Espanha), *azienda* (Itália), *fonds de commerce* (França) ou *goodwill* (tradição anglo-americana).

A regulamentação mais antiga sobre o fundo de comércio aparece de modo explícito no art. 20 do Decreto n. 24.140, de 20 de abril de 1934, denominado de "Lei das Luvas". O dispositivo citado tinha por objetivo determinar o ressarcimento dos prejuízos em consequencia dos encargos da mudança, perda do lugar do comércio ou indústria ou desvalorização do fundo de comércio.

O fundo de comércio apresenta uma universalidade de bens corpóreos e incorpóreos, necessários para a sua atividade comercial, tais como: estoque, máquinas, prateleiras, imóveis e balcões, bem como equipe de trabalho, crédito, autorizações, licenças e concessões, *know-how*, ponto, clientela, localização, nome e marca. Compõem igualmente a composição dos preços praticados a fidelidade de fornecedores e linhas de distribuição, a organização administrativa, laboral e industrial, bem como a mix de produtos ofertados. Para fins de contabilização, tanto faz se eles são tangíveis ou intangíveis. O fundo de comércio tem sido entendido como a mais-valia adicional ao patrimônio líquido da empresa.

O fundo de comércio se distingue do *goodwill*. Este último não recebe uma designação exata na legislação e se refere a um elemento intangível, muitas vezes

tido por subjetivo, qual seja a capacidade do patrimônio comercial (fundo de comércio ou estabelecimento) gerar rentabilidade futura. Trata-se da probabilidade ou estimativa de novos negócios derivados do retorno dos clientes ou da captação de novos, em virtude do bom nome, marca ou excelência no atendimento, pelos produtos e serviços ofertados. Trata-se de uma projeção ou previsão fundamentada em laudos econômicos e contábeis, da possibilidade de geração de lucros futuros. Obviamente, a subjetividade reinante no tema é objeto de dificuldade na sua definição e mensuração econômica e contábil.

O *goodwill* expressa o valor de uma empresa. O conceito é indissolúvel desta e não pode ser destacado, como no caso do fundo de comércio ou estabelecimento. Igualmente não pode ser fracionado e vendido em destaque. A empresa carrega o *goodwill* como expressão de seu valor e geralmente aparece como o lucro adicional (ágio) decorrente da rentabilidade futura da empresa. A dificuldade de mensuração é obvia, afinal qual será o valor adicional da firma em razão de sua capacidade de geração de lucros futuros? Quanto fiel será a sua clientela? Qual o poder de atração de sua marca para vendas futuras? O quanto importa a sua boa localização para atrair clientes?

O *estabelecimento empresarial* está descrito no Código Civil no art. 1.142, que determina que:

> *Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.*

O dispositivo pátrio recebeu como orientação a definição do art. 2.555 do *Codice Civile* italiano de 1942:

> *Art. 2555. Nozione. – L'azienda è il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa*[33].

[33] "Noção – O estabelecimento é o complexo de bens organizados pelo empresário para exercício da empresa."

O estabelecimento tem recebido dois sentidos diversos. De um lado, como conceito distinto da noção de fundo de comércio e, de outro, como conceito idêntico[34]. Para alguns autores, trata-se de conceitos distintos. Para Fábio Ulhoa Coelho, o *fundo de empresa* é um atributo do estabelecimento, a sua mais-valia ou valor agregado. O estabelecimento seria uma unidade destacável e fracionável do patrimônio empresarial, enquanto o fundo de comércio seria uma universalidade de bens.

O estabelecimento empresarial tem sido entendido como o conjunto de bens corpóreos e incorpóreos organizados e dispostos pelo empresário na exploração da atividade empresarial. Sem essa organização, não consegue o empresário explorar a sua atividade. Ela pode se dar em um ou em vários estabelecimentos, contudo, deve designar o estabelecimento principal (matriz ou sede) e os secundários (filiais).

O CC destaca em dispositivo subsequente os negócios jurídicos incidentes sobre o patrimônio:

> *Art. 1.143. Pode o estabelecimento ser objeto unitário de direitos e de negócios jurídicos, translativos ou constitutivos, que sejam compatíveis com a sua natureza.*

Sua natureza é de universalidade de fato, como conjunto ordenado de bens corpóreos e incorpóreos. Ele difere da massa falida e da falência, que possuem a natureza de universalidade de direito, concedida por lei para o conjunto de relações jurídicas e não de bens[35]. Trata-se de universalidade de fato, pois pode ser objeto unitário de direitos e negócios jurídicos, mas que pode ser objeto de relações jurídicas próprias e destacadas[36]. Assim, tanto podem existir negociações sobre frações do estabelecimento, como a sua negociação unitária do conjunto de bens (*trespasse*). Cabe ressaltar que o estabelecimento não possui personalidade jurídica nem é sujeito de direitos.

O estabelecimento empresarial é um complexo de bens corpóreos (tangíveis)

---

[34] Consideram como conceito idêntico: Rubens Requião, Fran Martins, Waldirio Bulgarelli.

[35] "Art. 91. Constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico."

[36] "Art. 90. Constitui universalidade de fato a pluralidade de bens singulares que, pertinentes à mesma pessoa, tenham destinação unitária. Parágrafo único. Os bens que formam essa universalidade podem ser objeto de relações jurídicas próprias."

e incorpóreos (intangíveis). São exemplos de bens corpóreos: estoque, dinheiro, títulos, terrenos, imóveis, matéria-prima, máquinas, veículos, ferramentas, móveis e utensílios. São exemplos de bens incorpóreos: nome, marca, sinais e signos de publicidade e propaganda, ponto, direitos autorais e da propriedade intelectual.

O direito não está incorporado aos estabelecimentos, tais como contratos, dívidas, obrigações, crédito e outros direitos. Estes fazem parte do patrimônio empresarial, mas não do estabelecimento.

A palavra *aviamento* designa o elemento essencial do estabelecimento: o crédito, a reputação, a freguesia e o conjunto patrimonial. O aviamento está vinculado ao estabelecimento e não à empresa. Esta também não se confunde com a simples soma dos bens que compõe o estabelecimento. Trata-se de um elemento intangível: a capacidade de gerar lucro a partir do estabelecimento.

Um bom exemplo é dado pela análise de dois estabelecimentos de uma mesma empresa. Um situado em um bom bairro, com ótima clientela em um ótimo ponto comercial. O outro situado em um bairro mais humilde com uma clientela mais restrita e ofertando um mix de produtos com menor valor adicionado. O primeiro gera muitos lucros e o segundo mal consegue se manter. A capacidade de gerar lucros de cada uma dessas aziendas demonstra que o aviamento é um atributo do estabelecimento e não da empresa.

A sucessão de estabelecimento decorre da ocorrência do trespasse, ou seja, da venda de estabelecimento empresarial. O alienante (trespassante) transfere a titularidade para o adquirente (trespassário), em conformidade com as exigências do CC. O contrato de trespasse envolve tanto o fornecimento de informações sobre os ativos e a capacidade de geração de lucros (aviamento) por parte do alienante, como igualmente o passivo decorrente da alienação. Denomina-se de due diligence o diagnóstico completo do estabelecimento, tanto em sua situação financeira, econômica, quanto jurídica.

O trespasse deve ser arquivado na Junta Comercial e publicado na imprensa oficial (art. 1.144 do CC). Havendo credores, estes devem previamente consentir com a transferência. A transferência sem a anuência dos credores e na ausência de bens suficientes para solver o passivo caracteriza ato de falência, conforme o art. 94, III, *c*,

da Lei n. 11.101/2005[37].

O trespasse sem o cumprimento dessa exigência é ineficaz, inclusive para o adquirente de boa-fé[38], sendo despienda qualquer consideração sobre a má-fé do adquirente ou da presença de algum intuito fraudulento. Caberá ao adquirente de boa-fé a cobrança dos valores pagos ao alienante[39].

O trespasse possui três classes de efeitos principais: cível, trabalhista e tributário. O CC determinou que:

> *Art. 1.146. O adquirente do estabelecimento responde pelo pagamento dos débitos anteriores à transferência, desde que regularmente contabilizados, continuando o devedor primitivo solidariamente obrigado pelo prazo de um ano, a partir, quanto aos créditos vencidos, da publicação, e, quanto aos outros, da data do vencimento.*

Por sua vez, as dívidas trabalhistas e tributárias possuem regramento próprio. As dívidas trabalhistas são regidas pelos arts. 448 e 449 da CLT que dispõe:

> *Art. 448. A mudança na propriedade ou na estrutura jurídica da empresa não afetará os contratos de trabalho dos respectivos empregados.*
> *Art. 449. Os direitos oriundos da existência do contrato de trabalho subsistirão em caso de falência, concordata ou dissolução da empresa.*

O CTN regulou de modo próprio a questão da transferência do estabelecimento da seguinte forma:

---

[37] Cf. art. 94, III, da Lei n. 11.101/2005: "c) transfere estabelecimento a terceiro, credor ou não, sem o consentimento de todos os credores e sem ficar com bens suficientes para solver seu passivo".
[38] Cf. a Lei n. 11.101/2005: "Art. 129. São ineficazes em relação à massa falida, tenha ou não o contratante conhecimento do estado de crise econômico-financeira do devedor, seja ou não intenção deste fraudar credores: [...] VI – a venda ou transferência de estabelecimento feita sem o consentimento expresso ou o pagamento de todos os credores, a esse tempo existentes, não tendo restado ao devedor bens suficientes para solver o seu passivo, salvo se, no prazo de 30 (trinta) dias, não houver oposição dos credores, após serem devidamente notificados, judicialmente ou pelo oficial do registro de títulos e documentos".
[39] Cf. a Lei n. 11.101/2005: "Art. 136. Reconhecida a ineficácia ou julgada procedente a ação revocatória, as partes retornarão ao estado anterior, e o contratante de boa-fé terá direito à restituição dos bens ou valores entregues ao devedor".

> *Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato.*

O trespasse, nesse caso, decorre de aquisição a qualquer título de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, independentemente de sua denominação, seja mediante compra e venda, dação em pagamento, doação, permuta ou outra forma de transferência de domínio. Havendo a continuação da exploração econômica anterior, ocorrerá a sucessão de estabelecimentos. A manutenção da exploração do estabelecimento consuma-se pela continuidade de negócio com o uso do complexo de bens organizado adquirido do trespassante. Não é rigorosamente necessária a prova da absorção da clientela anterior, basta a demonstração objetiva do uso do ponto comercial e do plexo de bens adquiridos como instrumento de captação de clientela, seja esta antiga ou atual. Em muitos casos, a mudança de administração combina-se com a divulgação na locução publicitária de “sob nova direção”, alertando-se para a melhor utilização empresarial de um bom ponto comercial, combinado com uma boa estrutura física.

Note-se que o texto legal trata da “respectiva exploração” de tal modo que não se trata de qualquer negócio que fará surgir a sucessão de estabelecimentos. Se no ponto anterior existia uma clínica médica e houve a abertura de um salão de beleza, não se pode alegar que houve continuidade da exploração, utilização do ponto comercial, do aviamento para geração de lucros, da fama perante a clientela ou do plexo de bens para a nova atividade.

Quem determina se há mesmo exploração? Assim se existia uma pequena metalúrgica onde agora encontramos uma oficina mecânica, haverá sucessão de estabelecimentos. E se existia uma clínica médica e agora há um consultório dentário? Um escritório de advocacia e uma consultoria empresarial? Cremos que o critério determinante da definição de “respectiva exploração” deve ser buscado pela identidade de atividades econômicas, conforme a Classificação Nacional de

Atividades Econômicas (CNAE), registrado da atividade no contrato ou estatuto social na Junta Comercial, que é a classificação aplicada a todos os agentes econômicos que estão engajados na produção de bens e serviços, abrangendo as empresas privadas ou públicas, estabelecimentos agrícolas, organismos públicos e privados, instituições sem fins lucrativos e agentes autônomos.

A tabela de códigos e denominações da CNAE é elaborada em conformidade com as orientações da Comissão Nacional de Classificação (CONCLA), com coordenação da RFB[40] e participação de diversos órgãos federais, estaduais e IBGE.

Não haverá a responsabilidade por sucessão de estabelecimentos no caso do adquirente não "continuar a respectiva exploração" do estabelecimento por qualquer motivo, seja por falta de licenciamento, financiamento, acordo com acionistas ou fornecedores, não aprovação de uma patente, marca ou mudança de mercado ou câmbio.

O adquirente será responsável pelos tributos devidos do trespassante mesmo que não tenha tido nenhuma responsabilidade pelos tributos gerados até o momento da translação do estabelecimento. Questiona-se sobre qual seria o momento da translação: da assinatura do contrato de trespasse, do registro na junta comercial ou de sua publicação na imprensa oficial, conforme o art. 1.144 do CC.

Cremos que a translação se perfectibiliza com o registro eficaz da transferência do estabelecimento na Junta Comercial. O contrato não produz efeitos enquanto não registrado na Junta Comercial. Assim, determina a Lei n. 8.934, de 18 de novembro de 1994, que dispõe sobre o *Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins*. Esta norma estabelece os requisitos de eficácia dos atos e alterações empresariais, ao dispor que:

> *Art. 1º O Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, subordinado às normas gerais prescritas nesta lei, será exercido em todo o território nacional, de forma sistêmica, por órgãos federais e estaduais, com as seguintes finalidades:*
> *I – dar garantia, publicidade, autenticidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos das empresas mercantis, submetidos a registro na forma desta lei;*

---

[40] Resoluções IBGE/CONCLA n. 1, de 4 de setembro de 2006, e n. 2, de 15 de dezembro de 2006.

Por sua vez, o art. 35 da citada lei determina os casos de proibição de arquivamento de atos empresariais. A Lei n. 8.934/94 determina no art. 36 que os atos de trespasse ou alteração societária deverão ser apresentados a arquivamento na junta, dentro de 30 dias contados de sua assinatura, a cuja data retroagirão os efeitos do arquivamento. No caso de arquivamento intempestivo, este somente terá eficácia a partir do despacho que o conceder.

Desse modo, entendemos que a responsabilidade por sucessão de estabelecimentos retroage até a data da assinatura do contrato de trespasse, validamente registrado na Junta Comercial ou desde o momento que houver a concessão do arquivamento do ato de transferência.

O CTN estabelece duas possibilidades de sucessão de estabelecimentos, quais sejam:

> *I – integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;*
> *II – subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.*

Note-se que a responsabilidade por sucessão de estabelecimento decorrerá de um elemento fático: *a conduta do alienante.* Se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão haverá a responsabilidade do adquirente pelos tributos devidos pelo trespassante.

A prova da continuidade de atividade pelo alienante deve ser feita por consulta aos registros da Junta Comercial, mas igualmente a continuidade de fato de atividade de exploração econômica poderá gerar os mesmos efeitos. Nesse caso, o uso de sociedade de fato poderá acarretar igualmente a responsabilidade por sucessão.

O dispositivo transfere integralmente a responsabilidade para o adquirente se este não iniciar nova atividade pelo período de seis meses, contados da alienação. Este mecanismo possibilita o manejo dos negócios privados de modo a afastar a responsabilidade. No entanto, questiona-se o sentido da locução "respondem

integralmente". Para Hugo de Brito Machado [41] a expressão remete à responsabilidade solidária por parte do adquirente e não à sua responsabilidade exclusiva ou pessoal. *alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão*[42].

A responsabilidade segue três regimes: exclusividade, subsidiariedade e solidariedade. O uso do termo "integralmente" pode ser entendido em qualquer dos sentidos acima, como designação que o adquirente responde pela totalidade do débito. A leitura do inciso II afasta a possibilidade de se tratar de um caso de subsidiariedade, restando somente as situações da responsabilidade pessoal ou solidária.

A responsabilidade por sucessão de estabelecimento segue a mesma lógica das transferências de patrimônio anteriormente analisadas (por sucessão e empresarial), de tal modo que ocorre a substituição do devedor anterior por ato de transferência de titularidade de direitos. Trata-se de caso análogo ao das obrigações reais em que a origem dos direitos vincula necessariamente alguns efeitos. No caso, a transmissão de obrigações por mudança da titularidade do acervo de bens.

A subsidiariedade impõe o benefício de ordem de cobrança por parte do fisco. Somente após a cobrança da dívida do alienante, é que será possível a exigência do adquirente. Deve existir demonstração cabal do esforço fiscal contra o alienante e não apenas uma mera carta de cobrança irrespondida. O esforço deve ser atual e real. O redirecionamento deve ser feito respeitando os direitos do adquirente de participar da defesa sob pena de implicar prescrição da pretensão executiva do Estado. Desse modo, o nome do adquirente deve constar desde o início da execução fiscal na CDA.

O dispositivo do art. 133 do CTN foi compatibilizado com o *princípio de preservação das empresas*, decorrente da Lei n. 11.101/2005, por meio da inclusão do § 1º ao art. 133 do CTN, pela Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005. O citado dispositivo dispôs que:

---

[41] Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 156.
[42] MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 2, São Paulo: Atlas, 2004, p. 594.

> *Art. 133. [...]*
>
> 1 §º *O disposto no* caput *deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial* :
>
> *I – em processo de falência* ;
>
> *II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.*

Esse dispositivo tem por finalidade dar efetividade aos objetivos da Lei de Recuperação Judicial. O instrumento utilizado é o da cessão de empresa ou de estabelecimento, o primeiro no caso de falência e o segundo no caso de recuperação judicial. Não se trata de cessão da pessoa jurídica, mas da sua unidade econômica (empresa ou estabelecimento), de tal modo que não haverá a transferência do passivo da pessoa jurídica. Propõe-se a manutenção da substância econômica da empresa, bem como do surgimento de oportunidades para investidores que desejam entrar ou ampliar seu negócio sem assumir o montante da dívida anterior. O objetivo da lei é manter a atividade organizada em funcionamento, especialmente a cadeia de fornecedores, clientes e trabalhadores.

A norma prevê também uma cláusula contra a utilização da cessão de empresa ou de estabelecimento com o objetivo meramente fraudulento. O objetivo da norma é permitir a manutenção da atividade organizada e não o benefício financeiro do alienante. Desse modo, se o adquirente for alguém diretamente vinculado ao alienante haverá uma presunção legal de alguma forma de dissimulação ou simulação de negócios jurídicos escusos com o objetivo de prejudicar os credores. Assim determina a norma:

> *Art. 133. [...]*
>
> 2 §º *Não se aplica o disposto no*1 § º *deste artigo quando o adquirente for* :
>
> *I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial*;
>
> *II – parente, em linha reta ou colateral até o 4 o (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou*
>
> *III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.*

O produto da venda da unidade deve ser utilizado para a reabilitação do devedor. Este montante deve permanecer em conta de depósito à disposição do juízo

da falência com o fito de salvaguardar a solvência das obrigações do devedor para com os seus credores. Determina o § 3º do dispositivo que:

> *Art. 133. [...]*
> 3 §º *Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário*.

O valor arrecadado deve ser guardado para ser utilizado para pagamento de créditos extraconcursais ou preferenciais.

14.1.18 Responsabilidade de terceiros

A responsabilidade de terceiros está prevista nos arts. 134 e 135 do CTN e se dirige aos casos em que o vínculo de responsabilidade deriva de um dever específico de zelo de um terceiro perante as obrigações tributárias do contribuinte. O dever de zelo do terceiro decorre ou de disposição legal ou contractual e impõe ao terceiro o cuidado para que os interesses do contribuinte sejam protegidos. A origem desse vínculo está na relação estabelecida entre o terceiro e o contribuinte. De modo geral, esta origem decorre da condição jurídica do contribuinte de incapacidade jurídica para o exercício pessoal de direitos e deveres na vida civil. De um lado, encontramos as pessoas naturais consideradas incapazes (menores, tutelados e curatelados) e, de outro, as entidades despersonalizadas (espólio e massa falida).

De um lado encontram-se aqueles que não dispõe de capacidade de exercício de seus direitos e, de outro, aqueles a quem atribui o dever legal de administração de direitos e deveres da vida civil. O CTN disciplinará a responsabilidade de terceiros em duas situações diversas:

1. a responsabilidade de terceiros por atos de gestão do patrimônio do contribuinte; e
2. a responsabilidade de terceiros por infrações.

Vejamos cada um dos casos descritos. A responsabilidade de terceiros por

atos de gestão do patrimônio do contribuinte está prevista no art. 134 do CTN, que determina:

> *Seção III*
>
> *Responsabilidade de Terceiros*
>
> *Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:*
>
> *I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;*
>
> *II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;*
>
> *III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;*
>
> *IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;*
>
> *V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;*
>
> *VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;*
>
> *VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.*
>
> *Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.*

Determina o art. 134 que o vínculo de responsabilidade decorre da impossibilidade de cumprimento da obrigação tributária por parte do contribuinte. A lei atribui a um terceiro a responsabilidade pelo pagamento do tributo. A origem desse vínculo está no dever de gestão do patrimônio do contribuinte por um terceiro. Sendo assim, estes respondem solidariamente com o contribuinte nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.

A responsabilidade de terceiros é designada sendo *por transferência* em virtude do fato de que a norma desloca a exigência do cumprimento pessoal das obrigações tributárias do contribuinte para o terceiro. O fato gerador faz surgir a obrigação tributária por conduta do contribuinte, mas o seu cumprimento pessoal é deslocado para outrem.

O dispositivo trata a responsabilidade de terceiros gestores como solidária ao contribuinte. Caberia questionar se houve uma descrição correta do caso de responsabilidade existente. Afinal não seria o caso de responsabilidade subsidiária

e não de responsabilidade solidária?

Determina o art. 124 do CTN que são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei. O art. 134 determina a responsabilidade solidária de pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; dos tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados, entre outros. Não há como alegar que se trata de uma responsabilidade regida pelo benefício de ordem se a lei expressamente exclui nesse caso este benefício. Em nosso entender, o Código buscou proteger o interesse fiscal dando-lhe mais garantias e não as tolhendo.

Note-se que a redação do dispositivo pode induzir a questionamentos. Assim, vejamos, por exemplo, o dispositivo que determina que nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem os pais pelos tributos devidos por seus filhos menores. Aparentemente estamos perante um benefício de ordem: primeiro, cobra-se do contribuinte (filhos) e, na impossibilidade de sua exigência, cobra-se do responsável legal (pais). O sentido do texto não é exatamente este. O texto determina que, na impossibilidade jurídica de cobrar do contribuinte, deve-se cobrar de seu responsável legal. Veja-se o caso dos filhos, a título de exemplo.

O dever de zelo dos filhos pelos pais é uma imposição legal e não uma faculdade a ser exercida. O CC impõe entre os deveres conjugais: fidelidade recíproca; vida em comum, no domicílio conjugal; mútua assistência; sustento, guarda e educação dos filhos e o respeito e consideração mútuos (art. 1.566 do CC). Note-se que o dever de guarda dos filhos é um dos deveres conjugais mais relevantes. Cabe ressaltar que a direção da sociedade conjugal será exercida, em colaboração, pelo marido e pela mulher, sempre no interesse do casal e dos filhos (art. 1.567 do CC).

Apesar de todos serem capazes de possuir direitos e deveres na vida civil, nem todos possuem a capacidade plena para exercerem pessoalmente os seus direitos e deveres. A lei atribui ao responsável legal a administração dos direitos e deveres dos filhos, dos tutelados e dos curatelados aos pais, tutores e curadores respectivamente. Em relação aos entes despersonalizados, a lei atribui ao inventariante a administração das obrigações do espólio e ao síndico em relação às

obrigações da massa falida.

A impossibilidade cobrança dos filhos decorre de sua condição jurídica de incapacidade para o exercício pleno da vida civil. Nada tem a ver o dispositivo com a impossibilidade da cobrança fática dos filhos, pela ausência de patrimônio destes para o adimplemento dos tributos. O filho pode até possuir um vasto patrimônio, porém ser absolutamente incapaz e não poder praticar os atos civis. Na subisidiariedade, primeiro cobra-se do devedor e, na ausência de sucesso, volta-se ao responsável subsidiário. Nesse caso, cobra-se de quem o fisco considerar apropriado cobrar. Perante contribuinte menor de idade não precisa o fisco mover execução fiscal primeiro contra este e somente após redirecionar a execução para os seus administradores legais (pais). Pode o fisco diretamente dirigir a cobrança e execução fiscal contra os pais na condição de administradores dos filhos. Ressalte-se que esse direcionamento busca atingir o patrimônio dos filhos e não dos responsáveis. Os responsáveis somente responderão com o seu patrimônio pessoal no caso de omissão ou conduta comissiva violadora do dever de boa administração dos bens sob a sua gestão.

Não haveria sentido enviar uma carta de cobrança contra menor de idade, verificar a ausência de resposta para depois encaminhar a cobrança ao responsável legal pelo seu patrimônio. Não se trata de execução de bens do responsável com direito de regresso contra o seu protegido, mas de execução dos bens dos representados sob a responsabilidade de um administrador. O responsável figurará na condição de administrador dos bens do contribuinte que deverão sofrer a constrição fiscal.

E se o contribuinte administrado não possuir bens suficientes ao pagamento dos débitos? Nesse caso, o responsável somente responderá com seus bens no caso de conduta omissiva ou comissiva em desacordo com os poderes de gestão que lhe foram conferidos.

A jurisprudência tem erigido estes dois critérios: i) que o contribuinte não possa cumprir a sua obrigação e ii) que haja uma relação entre o comportamento, comissivo ou omissivo, dessas pessoas e a obrigação tributária. Sendo que na ausência desses dois pressupostos seria inviável a responsabilização do gestor legal. Este não pode ser considerado um caso de responsabilidade subsidiária,

entendemos que não poderia a jurisprudência simplesmente alterar o sentido legal do dispositivo. Cabe-lhe buscar uma explicação sem redução do texto. A interpretação mais adequada está em entender que a responsabilidade solidária somente surgirá no caso de aparecer dois requisitos simultâneos: conduta omissivo-comissiva do responsável e incapacidade de cumprimento das obrigações tributárias por parte do contribuinte.

O parágrafo único consagra a possibilidade de transferência das multas de caráter moratório aos responsáveis. No entanto, exclui esta translação em relação às multas punitivas. Não haveria de ser diferente. As multas punitivas decorrem de ato pessoal por parte do contribuinte e possuem caráter personalíssimo. Somente o patrimônio do contribuinte responderá por essas multas, sendo vedado o redirecionamento ao patrimônio do responsável.

14.1.19 Responsabilidade dos pais

A responsabilidade dos pais decorre do art. 1.566 do CC, que atribui a estes o dever de sustento, guarda e educação dos filhos. Este dever é exercido em conjunto e em colaboração, pelo marido e pela mulher, sempre no interesse do casal e dos filhos (art. 1.567 do CC). A responsabilidade por incapacidade está prevista no art. 4º do CC, que assim dispõe:

> *Art. 4º São incapazes, relativamente a certos atos, ou à maneira de os exercer*:
> *I – os maiores de dezesseis e menores de dezoito anos;*
> *II – os ébrios habituais, os viciados em tóxicos, e os que, por deficiência mental, tenham o discernimento reduzido;*
> *III – os excepcionais, sem desenvolvimento mental completo;*
> *IV – os pródigos.*

O dever de responsabilidade cessa com o final da menoridade, conforme o art. 5º do CC, que determina:

> *Art. 5º A menoridade cessa aos dezoito anos completos, quando a pessoa fica habilitada à prática de todos os atos da vida civil.*

> *Parágrafo único. Cessará, para os menores, a incapacidade:*
> *I – pela concessão dos pais, ou de um deles na falta do outro, mediante instrumento público, independentemente de homologação judicial, ou por sentença do juiz, ouvido o tutor, se o menor tiver dezesseis anos completos;*
> *II – pelo casamento;*
> *III – pelo exercício de emprego público efetivo;*
> *IV – pela colação de grau em curso de ensino superior;*
> *V – pelo estabelecimento civil ou comercial, ou pela existência de relação de emprego, desde que, em função deles, o menor com dezesseis anos completos tenha economia própria.*

Com a cessação da menoridade encerra-se o dever de responsabilidade dos pais.

14.1.20 Responsabilidade dos tutores e curadores

A responsabilidade dos *tutores* e *curadores* decorre de sua condição de representantes legais dos tutelados e curatelados. Tanto num caso quanto no outro se designa um terceiro maior e capaz para administrar os bens de um incapaz para os atos da vida civil.

A tutela dos filhos ocorrerá nos seguintes casos: no falecimento dos pais, no caso de declaração de ausência destes ou de os pais decaírem do poder familiar (art. 1.728). Dentre as atribuições do tutor compete-lhe adimplir os demais deveres que normalmente cabem aos pais, ouvida a opinião do menor, se este já contar 12 anos de idade. Cabe observar que incumbe ao tutor, sob a inspeção do juiz, administrar os bens do tutelado, em proveito deste, cumprindo seus deveres com zelo e boa-fé.

Determina o CC que os bens do menor serão entregues ao tutor mediante termo especificado deles e seus valores, ainda que os pais o tenham dispensado. Ao tutor compete representar o menor, até os 16 anos, nos atos da vida civil, e assisti-lo, após essa idade, nos atos em que for parte. Igualmente compete ao tutor, com autorização do juiz, pagar as dívidas do menor, transigir e propor em juízo as ações, ou nelas assistir o menor, e promover todas as diligências a bem deste, assim como defendê-lo nos pleitos contra ele movidos, conforme o art. 1.749 do CC.

O tutor responderá pelos prejuízos que, por culpa, ou dolo, causar ao tutelado; mas tem direito a ser pago pelo que realmente despender no exercício da tutela, sendo que, ao fim de cada ano de administração, os tutores submeterão ao juiz o balanço respectivo, que, depois de aprovado, se anexará aos autos do inventário (art. 1.756 do CC).

Estão sujeitos à *curatela* aqueles que, por enfermidade ou deficiência mental, não tiverem o necessário discernimento para os atos da vida civil, aqueles que, por outra causa duradoura, não puderem exprimir a sua vontade; os deficientes mentais, os ébrios habituais e os viciados em tóxicos, os excepcionais sem completo desenvolvimento mental e os pródigos.

O inventariante, o síndico, o comissário e o administrador judicial se constituem em responsáveis pela administração de negócios alheios e, por esta razão, devem prestar contas pelos atos praticados, bem como devem se responsabilizar pelos atos praticados. A Lei n. 11.101/2005 substituiu a figura do "síndico" e "comissário" pela do administrador judicial. A Lei de Recuperação Judicial criou três institutos concursais: recuperação judicial, recuperação extrajudicial e falência do empresário e da sociedade empresária, sob gestão do administrador judicial.

O *administrador judicial* será profissional idôneo, preferencialmente advogado, economista, administrador de empresas ou contador ou pessoa jurídica especializada. A este compete, sob a fiscalização do juiz e do Comitê, além de outros deveres que esta lei lhe impõe, fiscalizar as atividades do devedor e o cumprimento do plano de recuperação judicial, bem como praticar os atos necessários à realização do ativo e ao pagamento dos credores. Compete ao Comitê de Credores fiscalizar as atividades e examinar as contas do administrador judicial, conforme o art. 27 da Lei n. 11.101/2005.

Desse modo, o administrador judicial e os membros do Comitê responderão pelos prejuízos causados à massa falida, ao devedor ou aos credores por dolo ou culpa, devendo o dissidente em deliberação do Comitê consignar sua discordância em ata para eximir-se da responsabilidade, conforme o art. 32 Lei n. 11.101/2005.

14.1.21 Responsabilidade dos tabeliães e notários

A responsabilidade dos tabeliães e notários diverge dos casos anteriores. Não se trata de uma responsabilidade derivada do poder de administração do patrimônio de terceiros, mas do *munus* público de fiscalização de atos e negócios jurídicos. A grande responsabilidade pela garantia da fé pública exige uma rigorosa responsabilidade dos atos sob esta gestão.

Estes deveres estão estabelecidos no art. 236 da CF/88, tendo sido regulamentados pela Lei n. 8.935, de 18 de novembro de 1994. Os serviços notariais e de registro são os de organização técnica e administrativa destinados a garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos. Sendo que cabem ao notário, tabelião, oficial de registro, ou registrador a fé pública e a delegação do exercício da atividade notarial e de registro.

Apesar de a norma falar em tabeliães e notários, a regra se aplica a tabeliães de notas; tabeliães e oficiais de registro de contratos marítimos; tabeliães de protesto de títulos; oficiais de registro de imóveis; oficiais de registro de títulos e documentos e civis das pessoas jurídicas; oficiais de registro civis das pessoas naturais e de interdições e tutelas; e oficiais de registro de distribuição.

Aos notários compete formalizar juridicamente a vontade de as partes intervir nos atos e negócios jurídicos a que as partes devam ou queiram dar forma legal ou autenticidade, autorizando a redação ou redigindo os instrumentos adequados, conservando os originais e expedindo cópias fidedignas de seu conteúdo e autenticar fatos, bem como compete aos tabeliães de notas lavrar escrituras e procurações, públicas; lavrar testamentos públicos e aprovar os cerrados; lavrar atas notárias; reconhecer firmas e autenticar cópias.

Dentre os diversos deveres dos notários e dos oficiais de registro está o de fiscalizar o recolhimento dos impostos incidentes sobre os atos que devem praticar (art. 30, IX, da Lei n. 8.935/94). Sendo que se constitui como infração disciplinar o descumprimento de quaisquer dos deveres descritos no art. 30 da citada lei.

A responsabilidade dos notários e tabeliães surgirá igualmente na situação de configuração de dois critérios claros: i) que o contribuinte não possa cumprir a sua obrigação; e ii) que haja uma relação entre o comportamento, comissivo ou omissivo,

destes perante a obrigação tributária.

14.1.22 Dos sócios no caso de liquidação de sociedade de pessoas

Haverá responsabilidade dos sócios no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Este tipo societário se caracteriza pelo fato de que o objeto social depende mais da característica subjetiva dos sócios do que de sua contribuição material para a sociedade. O CC determina as sociedades simples como espécie de sociedade de pessoas[43].

O CC estabelece as normas sobre as dívidas com terceiros:

> *Art. 1.023. Se os bens da sociedade não lhe cobrirem as dívidas, respondem os sócios pelo saldo, na proporção em que participem das perdas sociais, salvo cláusula de responsabilidade solidária.*

Determina o art. 1.023 de CC que os sócios respondem subsiariamente às dívidas da sociedade, no caso de os bens desta não serem suficientes para o pagamento do saldo. Esta cláusula pode ser afastada pela presença de uma cláusula de responsabilidade solidária. Esta cláusula de solidariedade pode ser de natureza legal ou contratual. No caso de previsão legal, haverá a responsabilização solidária do sócio da sociedade de pessoas, tal como determina o art. 134 do CTN. A regra geral é da subsidiaridade da responsabilidade dos sócios. Neste sentido, determina o CC que:

> *Art. 1.024. Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais.*

A regra do CC é bastante clara ao determinar a responsabilidade subsidiária dos sócios. Novamente, a grande questão é como combinar a determinação do regime de responsabilidade solidária expressa no art. 134 do CTN com a regra geral de responsabilidade subsidiária para as obrigações dos sócios perante terceiros,

---

[43] Cf. GUSMÃO, Mônica. *Lições de direito empresarial*. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 138.

prevista no CC. Duas soluções nos parecem inapropriadas. De um lado, ler um dispositivo expresso de lei denominando um conceito de uma forma, mas entendermos seu sentido de outro. Assim leríamos no dispositivo legal subsidiário onde está escrito solidário neste caso. O uso desse recurso interpretativo (desvelamento de sentido) deve-se ser usado com muita prudência, sob pena desvirtuamento de todo o sistema interpretativo. Estar-se-ia inadvertidamente produzindo uma insegurança sistêmica. Outra solução indesejável é o caso de uma situação de responsabilidade solidário-subsidiária. Seria solidária por implicar corresponsabilidade entre os sócios e a sociedade e seria subsidiária porque existiria uma ordem de cobrança. De novo, estaríamos perante a alegação de que o dispositivo legal trata de solidariedade, quando, em realidade, o regime oculto a ser desvelado é o da subsidiariedade.

Cremos que a melhor solução é o entendimento preciso e conforme do texto legal, sem a sua redução de sentido. O art. 134 dispõe que: "nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis". Desse modo, o dispositivo possui dois elementos: i) trata-se de casos em que o contribuinte possui um gestor ou administrador, porque não pode cumprir pessoalmente a obrigação principal; e ii) existem atos ou omissões praticados pelo gestor e administrador. Na presença desses dois requisitos, surge a responsabilidade solidária dos sócios em sociedade de pessoas.

Não se trata de cobrar do administrador o montante da obrigação principal, mas de cobrar desta dívida do contribuinte, quando da prática de atos ou omissões que devesse ter realizado. Assim, surgirá a responsabilidade solidária caso o sócio não pratique todos os atos adequados à dissolução regular da sociedade. Em todos os demais casos, permanece o regime da subsidiariedade. Assim, haverá responsabilidade solidária dos sócios nos casos onde houver dissolução irregular da sociedade de pessoas.

14.1.23 Responsabilidade de terceiros por infrações

O primeiro dispositivo a tratar da responsabilidade de terceiros por infrações é o art. 135 do CTN, que determina a responsabilidade dos sócios, dos mandatários, prepostos e empregados, bem como dos citados no art. 134 do CTN, pelos *atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*. Dispõe o CTN que:

> *Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:*
>
> *I – as pessoas referidas no artigo anterior;*
>
> *II – os mandatários, prepostos e empregados;*
>
> *III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

Este dispositivo se dirige a casos de responsabilidade exclusiva do responsável ao determinar que esse responde *pessoalmente* pelos atos que praticar *com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*.

Considera-se atos com *excesso de poderes* a situação na qual o administrador age sem os poderes necessários às suas atribuições sociais ou estatutárias. Duas teorias surgiram no direito privado sobre o tema: *ultra vires* e *aparência*.

A teoria da *ultra vires societates* (*além dos poderes da sociedade*) foi criada no direito inglês no século XIX para limitar os abusos praticados pelos administradores das sociedades por ações, que prejudicassem os investidores da empresa. Desse modo, qualquer ato praticado com excesso de poderes pelo administrador seria considerado nulo e não obrigaria a sociedade perante terceiros, mesmo que fossem de boa-fé.

Esta doutrina era muito positiva em limitar os excessos dos administradores, protegendo os acionistas e investidores, contudo, produzia uma insegurança no negócios jurídicos. Especialmente afetados estavam os terceiros de boa-fé, que eram prejudicados por contratos com administradores maliciosos. Surgia, então, a *teoria da aparência* na experiência norte-americana no século XX.

Para a *teoria da aparência,* os atos praticados pelos administradores com excesso de poderes, desvio de finalidade, abuso de poder ou além dos poderes expressos no objeto do contrato social ou do estatuto social são passíveis de exigência da sociedade, quando praticados por terceiros comprovadamente de boa-fé. Caberá a sociedade ingressar com ação de regresso contra o administrador que atuou de modo *ultra vires societatis*.

O antigo Código Civil de 1916 havia adotado a *teoria da aparência, permitindo* o direito de regresso contra o administrador ou sócio delinquente da seguinte forma:

> *Art. 1.391. Os sócios tem direito à indenização das perdas e danos, que sofrerem em seus bens por motivo dos negócios sociais.*
> *Art. 1.392. Havendo comunicação de lucros ilícitos, cada um dos sócios terá de repor o que recebeu do sócio delinquente, se este for condenado à restituição.*

O Código Civil atual alterou este regime e estabeleceu uma atenuação à aplicação da *teoria da aparência*, introduzindo elementos da *teoria ultra vires* em nosso sistema, nos arts. 47 e 1.015 do CC.

> *Art. 47. Obrigam a pessoa jurídica os atos dos administradores, exercidos nos limites de seus poderes definidos no ato constitutivo.*

O art. 47 ressuscita elementos da *teoria ultra vires* ao afirmar que obriga à sociedade os atos dos administradores praticados nos limites dos poderes sociais, ressalvando que os atos praticados por administradores delinquentes fora destes poderes não obrigam a sociedade e os sócios. O CC em vigor tenta restringir a *teoria ultra vires* e manter a seguraça do tráfico jurídico ao descrever em que situações esta pode ser aplicada. Em verdade, podemos afirmar que se trata de uma mitigação da *teoria da aparência* e não propriamente um retorno da *teoria ultra vires*. Vejamos os dispositivos em destaque:

> *Art. 1.015. No silêncio do contrato, os administradores podem praticar todos os atos pertinentes à gestão da sociedade; não constituindo objeto social, a oneração ou a venda de bens imóveis depende do que a maioria dos sócios decidir.*

> *Parágrafo único. O excesso por parte dos administradores somente pode ser oposto a terceiros se ocorrer pelo menos uma das seguintes hipóteses:*
> *I – se a limitação de poderes estiver inscrita ou averbada no registro próprio da sociedade;*
> *II – provando-se que era conhecida do terceiro;*
> *III – tratando-se de operação evidentemente estranha aos negócios da sociedade.*

O objetivo da regra anterior visava especialmente a proteção ao terceiro de boa-fé que negociasse com a sociedade. Permitindo a cobrança regressiva do sócio malicioso. A teoria da aparência, com essa essência, ainda se aplica às sociedades anônimas e sociedades limitadas que estabelecem a aplicação subsidiária da Lei das S.A. Para todas as demais sociedades, aplicar-se-á a nova regra do art. 1.015.

A nova regra do art. 1.015 não protegerá o contratante com a sociedade se demonstrada que existe limitação de poderes averbada no registro da sociedade, nem se esta limitação era conhecida por terceiros ou se se tratava de operação evidentemente estranha aos negócios da sociedade. O primeiro elemento ainda possui uma índole objetiva de controle por parte de contratantes de boa-fé. Poderia ser verificada se o administrador possuía poderes para a prática de determinados contratos. Apesar da burocracia e formalismo introduzidos na prática de mercado, tal situação ainda se constitui em uma exigência razoável. Os requisitos adicionais apresentam-se ao contrário absurdamente subjetivos e dependentes de uma difícil prova. Afinal, como se provar que a situação era conhecida pelo terceiro de boa-fé? Trata-se de demonstrar a má-fé de terceiro. Como demonstrar que a operação era evidentemente estranha aos negócios de uma sociedade?

Imagine-se um caso de planejamento tributário com utilização de uma incorporação atípica de um negócio, com o intuito de redução da carga tributária, será que o negócio era evidentemente estranho à sociedade? Poderá a sociededade em um planejamento societário mal realizado opor-se ao cumprimento de seus contratos com terceiros alegando que se tratava de um ato *ultra vires societatis* por parte de um administrador delinquente? Poderá a sociedade opor esta condição ao fisco, retirando a responsabilidade dos atos da sociedade e os imputando ao administrador?

Trata-se de diversas questões a serem estudadas pela doutrina na solução de um dilema extremamente relevante aos negócios jurídicos e às obrigações

tributárias dos sócios e administradores.

Em nosso entender, não é possível compreender o art. 134 do CTN sem referência à teoria mista adotada pelo CC em relação às obrigações de terceiros perante a sociedade. O conceito de excesso de poderes deve ser buscado na legislação civil e empresarial, tanto na Lei das S.A. quanto no CC. Assim, para determinar se alguém agiu com excesso de poderes, deve ter realizado com base na *teoria da aparência*, em relação às S.A., e pela teoria *ultra vires mitigada* em relação às demais sociedades. No primeiro caso, todo o excesso de poderes continua a provocar a responsabilidade subsidiária da sociedade, no segundo, a responsabilidade é exclusiva do sócio culpado. Podemos questionar se o CTN alterou esta distribuição de responsabilidades civis e a atribuiu de modo exclusivo ao sócio administrador em qualquer caso e excluiu a responsabilidade da sociedade.

O texto legal é estrito. Afasta a responsabilidade solidária e subsidiária das sociedades e aplica a responsabilidade pessoal e exclusiva aos sócios nos casos de atos praticados *ultra vires societatis*. Os atos são nulos perante a sociedade quando praticados perante terceiros de boa-fé. O art. 1.015 do CC determinou especialmente quando estes atos são considerados de boa-fé: limitação de poderes averbada no registro da sociedade, nem se esta limitação era conhecida por terceiros ou se se tratava de operação evidentemente estranha aos negócios da sociedade. Assim se um sócio inescrupuloso comprometer a sociedade perante o fisco com títulos falsos ou em um parcelamento danoso à sociedade sem que tenha poderes sociais para assim o fazê-lo, não poderá o fisco acionar a sociedade por conta destes atos, não podendo o fisco ser considerado um credor de boa-fé contra a sociedade. Deverá executar pessoal e exclusivamente o sócio malfeitor.

Considera-se *infração de lei*, nos termos do art. 134, *caput*, o ato de descumprimento de dispositivo legal de natureza societária ou comercial, tal como dispositivo da Lei das S.A., do Código Civil ou semelhante. O mero inadimplemento, mora, descumprimento de obrigação acessória ou pagamento errôneo de obrigação tributária não se constitui em infração de lei, nos termos do CTN.

Este é o sentido da Súmula 430 do STJ: "o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sociogerente".

Esta súmula se caracteriza como uma inovação perante a tradição jurisprudencial predominante até o momento. Será necessário perquirir a intenção do agente na infração de lei, bem como no dolo e culpa desta conduta. De igual modo, a responsabilidade somente surgirá em caso de descumprimento de obrigação comercial ou societária e não de norma tributária.

Dentre os responsáveis listados no art. 135 encontramos as pessoas constantes do art. 134 do CTN. Conforme visto no estudo do artigo anterior, a responsabilidade destes é em geral subsidiária ao contribuinte, será solidária quanto aos atos e omissões praticados em nome do contribuinte. No entanto, será pessoal e exclusiva quando agir com excesso de poderes, infração de lei, estatutos ou contratos.

Se o ato das pessoas descritas no art. 134 do CTN (pais, tutores etc.) não for fruto de excesso de poderes, infração de lei, estatutos ou contratos então a responsabilização será com base no art. 134 e não do art. 135 do CTN.

A responsabilidade dos mandatários, prepostos e empregados será pessoal nos casos de excesso de poderes, infração de lei, estatutos ou contratos. Igualmente nesse caso se afasta a responsabilidade solidária e subsidiária atribuindo-a em caráter exclusivo e pessoal. A responsabilidade de empregados de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos tributários de seus empregadores somente surgirá no caso de comprovada intenção dolosa na prática de atos comissivos de excesso de poderes, infração de lei, estatutos ou contratos. Tal entendimento se dirige igualmente aos gerentes, diretores e representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

14.2 Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária

A desconsideração da personalidade jurídica está prevista no art. 50 do CC e possui natureza restrita. A sua aplicação deve ser excepcional somente para os casos em que o administrador, seja este o sócio ou administrador profissional, se utilizar da personalidade jurídica da sociedade como um véu para proteger seus interesses escusos.

Um dos casos especiais de responsabilidade tributária está determinado no art. 135, III, do CTN que estabelece a responsabilidade de terceiros, que trata dos casos relativos à transferência da responsabilidade da sociedade para o sócio. A responsabilidade dirige-se ao sócio que abusa de seus poderes de gerência ou administração. Não basta ser sócio, este deve ter poderes para obrigar em nome da sociedade. No entanto, estes poderes devem ter sido realizados de modo indevido, fraudulento ou abusivos.

A desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária aparece igualmente na Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, determinando no art. 9º que: "[...] § 5º A solicitação de baixa na hipótese prevista no § 3º deste artigo importa responsabilidade solidária dos titulares, dos sócios e dos administradores do período de ocorrência dos respectivos fatos geradores".

No caso de dívidas previdenciárias, foi revogado o art. 13 da Lei n. 8.620, de 5 de janeiro de 1993, pela Lei n. 11.941, de 2009, que determinava que:

> *Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.*

O STJ, por sua vez, firmou entendimento de que a aplicação do art. 135 do CTN deve ser feita de forma restritiva, tão somente aos casos de responsabilidade pessoal dos sócios na violação de lei comercial, estatuto, contrato social ou na dissolução irregular. Entende o STJ que a existência de indícios do encerramento irregular das atividades da empresa executada autoriza o redirecionamento do feito[44].

Para o STJ, no curso de execução fiscal é permitido o redirecionamento para o patrimônio do sociogerente da empresa, quando a empresa não for encontrada no endereço constante do contrato social arquivado na junta comercial. Desse

---

[44] AgRg no REsp 643.918/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, *DJ* 16-5-2005; REsp 462.440/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, *DJ* 18-10-2004; e REsp 474.105/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, *DJ* 19-12-2003.

modo, se esta não comunicar onde está operando será considerada presumidamente desativada ou irregularmente extinta. O simples inadimplemento de obrigação tributária não configura infração à lei e automático redirecionamento da execução, bem como é necessário diferenciar as situações nas quais ocorre a dissolução da sociedade e quando há apenas inatividade ou uma operação reduzida.

Havendo a dissolução irregular, opera-se a inversão do ônus da prova, cabendo ao sociogerente provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder[45]. Igualmente a não localização da empresa executada no seu endereço denota indício de dissolução irregular, de ordem a permitir o redirecionamento fiscal à pessoa do sócio-gerente[46].

Ressalte-se a desnecessidade de prova cabal de tal situação, sendo suficiente a existência de indícios para o redirecionamento da execução, tais como a ausência de bens para penhora, abandono do estabelecimento (o que não se confunde com a mera mudança de sede da pessoa jurídica) e cessação das atividades.

A jurisprudência tem entendido que a dissolução irregular pode ser presumida nos seguintes casos:

i)a paralisação das atividades da empresa aliada ao fato da não quitação de seus débitos fiscais atestam a dissolução irregular[47];

ii) o distrato sem conhecimento da junta comercial e a ausência de patrimônio para fazer em face dos débitos pendentes[48];

iii) quando o patrimônio dos sócios é superior ao patrimônio da empresa[49];

iv) a dissolução irregular pode ser deduzida de indícios como a ausência de bens para penhora, abandono do estabelecimento, o que não se confunde com a mera mudança de sede da pessoa jurídica, e cessação das atividades[50]; e

v) a ausência de contas bancárias com saldo positivo em nome da pessoa jurídica é mais um elemento que tem sido utilizado como indício da dissipação de

---

[45] STJ, REsp 1.004.500/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, *DJ* 25-2-2008.

[46] STJ, EAREsp 947.618/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, *DJ* 19-12-2007.

[47] TRF da 4ª Região, AG 2009.04.00.042811-8/RS.

[48] TRF da 4ª Região, AG 2009.04.00.025934-5.

[49] TRF da 3ª Região, 2000.02.01.048678-8 RJ.

[50] TRF da 4ª Região, AI 2009.04.00.025487-6 e AI 362708.

bens[51].

a) Da confusão patrimonial

A jurisprudência identificou a situação de confusão patrimonial quando empresas familiares, de mesmos controladores, possuem identidade de quadro societário e evidente unidade gerencial. Tal situação se agrava quando os seus estabelecimentos estão sediados em endereços coincidentes, com mesmo telefone de contato[52].

b) Do redirecionamento da execução fiscal

A possibilidade do redirecionamento da execução fiscal à pessoa do sócio tem sido autorizada com o encerramento irregular das atividades da empresa executada, bem como a baixa irregular, a mudança de endereço constante do contrato social, sem comunicar onde está operando, no caso de confusão patrimonial e administração comum, no esvaziamento patrimonial com mudança de objeto social, de ramo de atividade e após a fiscalização procedida pela Receita Federal, bem como no caso de alterações contratuais, cessões de cotas e empréstimos realizados entre os sócios, com as pessoas jurídicas e com terceiros, indicam confusão patrimonial, demonstram existir muito mais do que um simples inadimplemento de tributos, impondo a solidariedade de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelo não recolhimento do tributo.

Outros casos exemplificativos são: a manipulação de resultados financeiros, identidade dos nomes fantasia e dos administradores e a transferência de empregados denunciam confusão patrimonial, a presença de débito corresponde a período imediatamente anterior à data em que o sócio cotista assumiu função de gerência na sociedade executada, dentre outros.

[51] TRF da 4ª Região, AI 2009.04.00.017695-6.
[52] TRF da 3ª Região, AI 347682; TRF da 2ª Região, 2008.02.01.005491.7-RJ; e TRF da 3ª Região, AI 363546.

c) Da desconsideração inversa

A desconsideração inversa ocorre quando as dívidas do sócio são transferidas à sociedade, em que o sócio detém absoluto controle, de tal modo que exista um uso instrumental da sociedade para fugir das suas obrigações comerciais.

d) Da prática de delitos

A prática de delitos pode ser considerada pressuposto para a desconsideração da personalidade jurídica, tal como a a presença de um esquema de sonegação fiscal. Se a pessoa jurídica serve como instrumento para a prática de delitos como sonegação fiscal, entre outros, cabe a desconsideração da personalidade jurídica. Igualmente será o caso se a pessoa jurídica faz uso de declarações falsas, interposição de empresas de fachadas, inclusive *off-shores* no exterior, utilizando-se de "laranjas" e "testas de ferro" para sonegar impostos.

14.2.1 Responsabilidade por infrações

O tema da responsabilidade por infrações é tratado nos arts. 136 e 137 do CTN. A denominação de responsabilidade não segue a lógica e sistemática anterior que atribuía a terceiro a responsabilidade por conduta cometida por terceiro. No presente caso, o dever decorrente de cometimento de infrações decorre do agente ou do responsável. A responsabilidade por infrações dirige-se à sanção pela conduta delituosa e não como a transferência, substituição ou sucessão de deveres tributários.

Diferentemente do Direito Penal, o CTN estabelecerá a responsabilidade objetiva pelas infrações praticadas contra a legislação tributária. O Direito Penal rege-se pelo princípio da responsabilidade subjetiva, de tal modo que nenhum resultado típico pode ser atribuído a um agente imputável se não tiver sido praticado com dolo ou culpa. Esse é o sentido dos arts. 18 e 19 do CP[53].

---

[53] "Art. 19. Pelo resultado que agrava especialmente a pena, só responde o agente que o houver causado ao menos culposamente. (Redação dada pela Lei n. 7.209, de 11.7.1984)."

14.2.2 Responsabilidade objetiva

A responsabilidade objetiva pelo cometimento de infrações tributárias está previsto no art. 136 do CTN, que determina:

> *Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

O CTN estabelece a responsabilidade por infrações em matéria tributária determinando que estas independem da intenção do agente ou do responsável, da sua efetividade, natureza ou extensão dos efeitos dos atos. Desse modo, diferencia--se completamente da responsabilidade penal. Não existe nenhuma consideração pelo elemento subjetivo (dolo ou culpa) do agente. O direito tributário ao afastar-se dos conceitos de culpa e nexo psicológico desconsidera as circunstâncias atenuantes e excludentes de culpabilidade.

Como consequência, a norma sancionatória preocupa-se simplesmente com a *conduta formal* do agente, desconsiderando o elemento volitivo. O direito penal trata dos casos de *crimes formais*, em que a intenção do agente é presumida no próprio ato, sendo consumado independentemente do resultado. Assim, no crime de falsificação de moeda, este ocorre independentemente da circulação da moeda falsa[54]. O resultado é considerado mero exaurimento do delito.

O direito penal ainda distingue os *crimes formais* dos *crimes de mera conduta*. Neste último, não há resultado, diferentemente daquele. São citados como exemplo os casos de invasão de domicílio (art. 150 do CP) e de desobediência (art. 330 do CP), em que não se produz resultado algum. O direito tributário sancionador admite três possibilidades de sanções:

i)*por mera conduta, independentemente do resultado*: no caso de circulação de mercadoria sem nota fiscal, mas com omissão do dever de emitir nota fiscal, implicará multa, sem considerar o resultado “não recolhimento de tributos”;

---

[54] “Art. 289. Falsificar, fabricando-a ou alterando-a, moeda metálica ou papel-moeda de curso legal no país ou no estrangeiro.”

ii) *por conduta formal, onde o exaurimento é despiciendo*: no caso de retenção e não repasse de contribuição previdenciária do empregado, o crime existe, mesmo que não ocorra redução de tributo ou aproveitamento econômico por parte do empregador, basta a mera conduta de não repasse para que a conduta se materizalize, sendo o resultado mero exaurimento da conduta. Não há consideração se a conduta realizada implica aproveitamento ou resultado para o agente. Esse é o caso da multa agravada em que se aplica a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata[55];

iii) *por conduta material, onde se exige o resultado*: nos casos de sonegação, fraude ou conluio, exige-se para a aplicação da *multa qualificada* a comprovação do dolo do agente e obtenção do resultado "supressão ou redução de tributos", nos termos da Lei n. 8.137/90. A existência de indícios de materialidade é requisito obrigatório de recebimento da peça acusatória.

O *crime material*, como bem leciona Cezar Roberto Bitencourt, preocupa-se com o resultado, dado que este integra o próprio tipo penal. Para a consumação do crime, é primordial que ocorra o dano efetivo e o efeito naturalístico (mundança exterior). Sem resultado teríamos apenas a tentativa. No caso de *crime formal*, o resultado não integra o tipo penal. Este é composto simplesmente pela ação do agente sendo irrelevante a realização naturalística do evento danoso. No caso de *crimes de mera conduta*, o simples comportamento do agente é em si o *eventus damni*, não existe outro resultado previsto ou albergado pela norma. O mero comportamento é o resultado danoso. No caso dos crimes formais, o comportamento do agente denota um resultado danoso e, por presunção, antencipa a sua consumação. Sendo posteriormente irrelevante se realmente ocorreu o resultado no mundo natural[56].

A regra geral é a aplicação da responsabilidade objetiva em matéria sancionatória, contudo, nos casos em que é exigida por lei a responsabilidade subjetiva ("salvo disposição em lei em contrário"), a conduta deve-se levar em conta

---

[55] Lei n. 9.430/94, art. 44, I.

[56] BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, v. 1, p. 213-214.

os elementos subjetivos, como intenção, dolo, culpa e as condições agravantes e atenuantes.

Questionando-se sobre a constitucionalidade do dispositivo em análise, poderíamos duvidar de sua constitucionalidade, contudo, entendemos que não seja o caso. O dispositivo estabelece uma regra geral para todos os casos de infrações tributárias de mera conduta e estabelece que estas obedecerão a responsabilidade objetiva independentemente do resultado. Todas as demais condutas que exigem a análise do resultado implicam um escrutínio da vontade do agente e da finalidade pretendida. Não poderia ser diferente. Estabelece igualmente que compete à lei definir quais são estes casos, em clara obediência ao princípio *nulla crime sine lege*. Inconstitucional seria estender ilegitimamente este entendimento e achar que ele se aplica a todos os casos de infrações tributárias.

O próprio sistema de Direito Penal mantém todas as garantias igualmente em casos de crimes de mera conduta ou por conduta formal.

14.2.3 Responsabilidade pessoal do agente

O art. 137 do CTN traz os casos de responsabilidade pessoal do agente por infrações cometidas por condutas materiais, ou seja, em que a intenção do agente e o resultado são elementos do tipo penal. Nos casos apresentados pelo art. 136 do CTN em que existem infrações por mera conduta, não se busca saber sobre a intenção do agente e o resultado pretendido. Realizada a conduta, consuma-se a infração. De tal sorte que não interessa se a causa da conduta decorre do ato de um intermediário ou por culpa de terceiro. Não emitida a nota fiscal do tributo na data determinada, surge a sanção (multa) para o contribuinte ou responsável. Igualmente ocorre nos casos de infrações formais onde o resultado é antecipado, consumando-se com a conduta do infrator. Não pago o tributo devido no termo legal surge a imputação da multa moratória ou punitiva.

No entanto, a responsabilidade será pessoal nos casos de infrações materiais onde o resultado e a intenção compõe o elemento do tipo sancionador. Determina o art. 137 do CTN que:

> *Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:*
>
> *I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;*
>
> *II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;*
>
> *III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:*
>
> *a) das pessoas referidas no art. 134, contra aquelas por quem respondem;*
>
> *b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;*
>
> *c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.*

O art. 137 traz a responsabilidade pessoal e exclusiva do agente, ou seja, não se trata de responsabilidade solidária ou subsidiária entre o contribuinte e o agente, *salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito.*

Vejamos cada um dos casos descritos no dispositivo.

No inciso I do art. 137 do CTN ("*infrações tributárias como crimes ou contravenções*"), mantém o texto do CTN a coerência. Assim se a conduta realizada caracteriza-se como crime material ou contravenção, então a intenção e a finalidade fizeram parte fundamental da conduta praticada. Sendo assim, a responsabilidade do agente deve ser pessoal.

Parece contraditório que alguém pratique atos no "regular exercício da administração" e cometa um crime ou contravenção. Se a conduta é regular não deveria ser crime e se é crime a conduta não pode ser regular. A parte final esclarece um pouco o sentido da norma: quando o agente age no *cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito*. Nesse caso, a pessoa não possui o conhecimento de que o ato é criminoso, apenas opera em cumprimento ao exigido por seu dever funcional, mas não detém o *domínio do fato*. Não havendo intenção dolosa em alcançar o resultado não haveria como imputar uma responsabilidade pessoal. Esse é o caso que o empregado entrega informações errôneas ao fisco, mas que lhe foram ordenadas por superior. O agente não detinha o conhecimento de que

estas informações implicariam sonegação fiscal, mas não há o conluio entre o empregado e o seu superior para alcançar o resultado criminoso. Não há como responsabilizar o indivíduo neste caso, pois não se configura como agente infrator.

A responsabilidade será igualmente do agente nos casos em que as infrações previrem o *dolo específico.* As infrações geralmente exigem um dolo genérico, ou seja, a intenção ou consciência do agente em provocar um determinado resultado danoso. Em certos casos, se exige um dolo especial. Assim, o infrator pretende uma finalidade especial prevista no tipo, como, por exemplo, no caso de crime de improbidade administrativa. O tipo penal apresenta o componente subjetivo geralmente sob forma das seguintes locuções "por motivo de", "com o fim de" e "para". Por exemplo, o caso de adulteração de escrita fiscal *com o fim de* omitir receitas.

Cita o inciso III como caso de responsabilidade pessoal do agente quando as decorram direta e exclusivamente de dolo específico das pessoas referidas no art. 134, dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; bem como dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Nesse caso, será responsabilidade pessoal do agente a conduta realizada com o dolo específico ("por motivo de", "com o fim de" e "para") de prejudicar seus representados. Note-se que o dispositivo não exige a prova de um resultado proveitoso daquele que viola o dever de confiança de seus gestionados, bastando que cause um resultado intencional danoso para estes. Digamos que um mandatário em conluio com o concorrente de seu representado cause dano com o intuito de prejudicá-lo. Nesse caso, não será necessário provar que houve um acréscimo patrimonial ou auferimento de vantagem ilícita para o presposto ou empregado. Esta conduta poderia ter simplesmente sido realizada por motivo torpe, vingança ou mera rixa pessoal.

Haverá a responsabilidade do agente que age com dolo específico, mantendo-se a obrigação principal sob responsabilidade do contribuinte.

14.3 Denúncia espontânea

A denúncia espontânea se caracteriza como a conduta em que o contribuinte espontaneamente se apresenta à administração tributária como devedor de um tributo não informado. Trata-se de ato praticado na ausência de qualquer ato fiscalizatório ou de ofício da administração.

Determina o art. 138 do CTN que:

> *Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*
> *Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

Nesse caso, a lei estabelece um benefício fiscal para o arrependimento eficaz da conduta faltosa. A administração lucra com esta conduta por não precisar mover a máquina fiscalizatória e de cobrança contra o contribuinte inadimplente. A denúncia espontânea implica a exclusão da multa, com a manutenção dos acréscimos legais (juros e correção monetária).

O pagamento do tributo devido é elemento fundamental para a configuração da denúncia espontânea. Sem o pagamento do tributo, o contribuinte continuará em mora e será devedor das multas incidentes sobre o tributo. Somente o pagamento integral do tributo caracteriza o instituto, apesar de o texto legal afirmar em sentido condicional “se for o caso”, excluindo-se a possibilidade de mera confissão (lançamento por débito confessado) e os pedidos de parcelamento. Esse dispositivo dirige-se aos casos de denúncia espontânea de obrigações acessórias, dado que não é o caso do pagamento de tributos.

A denúncia espontânea exclui tanto a multa moratória quanto a multa punitiva. O dispositivo legal não faz distinção entre ambas e afirma categoricamente que a denúncia espontânea implica tão somente o *pagamento do tributo devido e dos juros de mora*, nada mencionando em qualquer tipo de multa, seja moratória ou

punitiva.

Em sentido diverso, entende Ricardo Lobo Torres que entende que:

> a denúncia espontânea exclui apenas as penalidades de natureza penal, mas não as moratórias, devidas pelo recolhimento do tributo a destempo. A legislação dos diversos impostos costuma prever multas moratórias reduzidas para as hipóteses de recolhimento espontâneo do tributo fora do prazo legal, como o que se beneficia em parte o infrator arrependido[57].

O nosso sistema não diferencia ambas as penalidades, para fins de aplicação da confissão de dívida e ainda as compreende com tendo natureza sancionatória. A multa punitiva seria devida pela realização de conduta indevida e a multa moratória surge com sanção pelo descumprimento do pagamento do tributo de forma tempestiva[58].

O parcelamento não implica confissão espontânea e não afasta a exigência de multas. Nesse sentido, determina o § 1º do art. 155-A do CTN, introduzido pela LC n. 104/2001:

> *Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.*
> 1 §º *Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.*

Esse dispositivo deve ser lido em observância da Súmula 208 do antigo TFR, que determinava que: "A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea".

A jurisprudência do STJ manteve-se titubeante sobre este aspecto, enunciando na possibilidade de configuração da denúncia espontânea com o mero pedido de parcelamento. Assim vejamos o julgado abaixo:

---

[57] TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2010, p. 272.

[58] REsp 001.6672/SP e RE 106.068/SP.

> TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PARCELAMENTO DA DÍVIDA. DE- NÚNCIA ESPONTÂNEA. DESCABIMENTO DA MULTA. CTN, ART. 138. 1. Deferido o parcelamento por autoridade competente, ficando consolidada a dívida e seguindo-se os pagamentos das parcelas acertadas, configura-se a denúncia espontânea, descabendo a aplicação da multa (art. 138, CTN). 2. Precedentes da Primeira Seção/STJ. 3. Embargos rejeitados[59].

A manutenção do entendimento acima teria sido um desastre fiscal. Haveria um completo incentivo ao pagamento a destempo do tributo, com a exclusão da multa moratória e punitiva e ainda com a possibilidade de parcelamento do saldo devedor. Esse duplo benefício ofenderia claramente a igualdade com os bons contribuintes, pagadores dos tributos em dia.

Felizmente esse entendimento foi soterrado pela LC n. 104, de 10 de janeiro de 2001, e pelo próprio STJ que restabeleceu o equilíbrio de deveres ao afastar o parcelamento como forma de configuração da denúncia espontânea[60].

A espontaneidade é afastada com o início de qualquer procedimento de verificação fiscal, nos termos do art. 196 do CTN[61] ou de legislação específica.

Questiona-se sobre a possibilidade de aplicação do instituto da denúncia espontânea às obrigações acessórias. O STJ tem entendido que é possível tanto às multas de mora quanto às multas de ofício[62].

No caso de lançamento por homologação, entende-se que não é aplicável o instituto da denúncia espontânea. Observa-se que a informação prestada ao fisco tem sentido de confissão, contudo, não se trata de denúncia espontânea, pois a norma legal obriga a informação pelo contribuinte. Desse modo, somente haveria confissão espontânea no caso de o contribuinte ter efetuado informação errônea ou

---

[59] EREsp 241033/CE, 1ª T., Rel. Min. Milton Luiz Pereira, j. 29-11-2001.

[60] AgRg no REsp 545.426/PR, 1ª T., Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 28-10-2003.

[61] "Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas."

[62] Em sentido contrário: "TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS (DCTF). MULTA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. 1. A denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF). 2. As obrigações acessórias autônomas não têm relação alguma com o fato gerador do tributo, não estando alcançadas pelo art. 138 do CTN. 3. Recurso provido". (REsp 591.579/RJ, 2ª T., Rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 7-10-2004).

não haver informado o tributo devido.

Neste sentido, a Súmula 360 do STJ:

> *Súmula 360. Benefício da Denúncia Espontânea – Aplicabilidade – Tributos Sujeitos a Lançamento por Homologação Regularmente Declarados – Pagamento a Destempo.*
> *O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.*

O STJ tem entendido que a declaração pelo contribuinte nos tributos lançados por homologação se constitui como confissão e, consequentemente, como formalização dos créditos tributários. Havendo formalização, não haveria como ocorrer o instituto da denúncia espontânea. Sendo o pagamento realizado em atraso, não há como afastar a multa de mora. O STJ havia firmado precedente sobre o tema em voto de lavra do Min. José Delgado, no sentido de que: "não há denúncia espontânea quando o crédito em favor da Fazenda Pública encontra-se devidamente constituído por autolançamento e é pago após o vencimento"[63].

A jurisprudência tem entendido que existe distinção entre o lançamento e a constituição do crédito tributário. A formalização e a constituição do crédito tributário são condição para a exigibilidade da obrigação tributária e pode realizar-se de diversas formas. O lançamento é forma de constituição do crédito reservada ao fisco, mas não é a única forma. O contribuinte pode e deve individualizar a obrigação tributária, com todos os seus elementos essenciais (materialidade, *quantum debeatur* e sujeição passiva) para que se constitua em crédito líquido, certo e exigível. Este ato configura-se como modo de constituição do crédito nos casos em que a legislação impute ao contribuinte o dever de proceder ao lançamento por homologação e mesmo por declaração.

São exemplos dessas formas de lançamento a apresentação do de *Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF*, instituída pela IN-SRF 129/86, regulada pela IN SRF n. 395/2004, editada com base no art. 5º do Decreto-lei n. 2.124/84 e art. 16 da Lei n. 9.779/99 ou *de Guia de Informação e Apuração do ICMS*

---

[63] EDcl no REsp 541.468, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, *DJ* de 15-3-2004.

– *GIA* (já extintas e substituídas pelos seus sucedâneos SPED e Notas Fiscais Eletrônicas). Nesses dois casos, há a exigência de apresentação de declaração, mas não de pagamento imediato do tributo devido. Sendo assim não se constituem como modalidades de lançamento por homologação. Havendo o crédito tributário originado por declarações do contribuinte, considera-se que neste momento teria ocorrido a constituição definitiva do crédito tributário. A partir desse momento, poderá o fisco proceder a exigibilidade do tributo declarado, inicia-se o prazo para a propositura de execução fiscal, bem como o início da contagem do termo prescricional de cinco anos[64].

Entendeu o STJ que, nos casos de apresentação de DCTF ou GIA pelo contribuinte, derivam-se os seguintes efeitos:

a) autorização para inscrição em dívida ativa, permitindo a sua exigibilidade judicial;

b) início do termo inicial do prazo prescricional; e

c) estabelecem-se os requisitos para a expedição de informações fiscais, bem como de certidão correspondente ao débito.

O STJ tem entendido que a denúncia espontânea somente está afastada quando o tributo tiver sido declarado pelo contribuinte mediante o lançamento por homologação. Nos casos em que não tenha havido a prévia declaração do tributo, ou quando se tratar de informação errônea, será caso de denúncia espontânea. Nessa situação, o contribuinte verifica erro na DCTF ou GIA; SPED ou E-Social, reconhece a sua dívida, informa voluntariamente ao Fisco, antecipa-se a qualquer procedimento fiscalizatório, procedendo ao recolhimento do tributo devido.

[64] REsp 510.802/SP, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, *DJ* de 14-6-2004.

15.

Crédito tributário

O conceito de crédito tributário é fundamental na dogmática do CTN. Sua utilização, contudo, é bastante específica e diferencia-se claramente daquele conceito aplicado na Teoria Geral das Obrigações em direito privado. A peculiaridade deste uso acarretou diversas indagações sobre a natureza e o alcance do instituto em matéria tributária.

O CTN determina que:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

O conceito de crédito e obrigação em direito privado possui uma natureza intrinsecamente distinta. Neste campo, o crédito é um dos elementos da relação obrigacional, ao lado do débito. O crédito não decorre da obrigação, mas a compõe. Devemos notar o uso distinto das duas denominações. No direito comparado, não se encontra igualmente esta distinção marcada entre obrigação e crédito tributário, especialmente no direito português ou espanhol.

Em razão dessas considerações, surgiram diversas possibilidades de interpretação do art. 139 do CTN, dentre os quais destacamos:

i) crédito como obrigação lançada ou como obrigação em estado ativo, em razão do fato que o seu nascimento ocorre com o lançamento tributário (Sabbag);

ii) crédito como parte da obrigação, dado que não pode existir obrigação sem crédito. O crédito seria a descrição em linguagem competente do laço obrigacional (Paulo de Barros Carvalho).

Os dilemas da doutrina nacional refletem o grande debate entre duas abordagens distintas sobre o fenômeno: de uma lado, a teoria declarativa (*teoria dichiarativa*) e, de outro, a teoria constitutiva (*teoria constitutiva*), muito presentes no debate da teoria italiana. Essa controvérsia influenciou o direito tributário nacional e latino-americano. A importância dessa polêmica decorre da relevância nuclear que o conceito de obrigação tributária assumiu para a então jovem Teoria Geral do direito tributário[1]. Esta, como ramo autônomo do direito público, elegeu o conceito de obrigação tributária como elementar para análise de seu objeto de estudo.

Inicialmente, o caso referia-se às dificuldades inerentes à dinâmica dos

---

[1] Cf. BATISTONI FERRARA, F. Obbligazioni nel diritto tributario. *Dig. comm.*, Torino, 1994, p. 297.

tributos diretos, em especial ao imposto sobre a renda, nos quais se exigia uma atuação específica da administração tributária para fins de caracterização da exigibilidade do tributo. A especificidade do imposto sobre a renda está em seu fato gerador complexo, que implica o surgimento da obrigação tributária decorrente com uma pluralidade de fatos jurídicos privados em um largo período de tempo.

Diversos questionamentos apareciam, afinal, quando teria surgido a exigibilidade do imposto? Teria sido com a ocorrência do fato gerador ou com a sua declaração em linguagem competente? Quando teria nascido a obrigação tributária, bem como a partir de quando se pode contar o prazo decadencial?

A *doutrina italiana* partia de dois pressupostos. De um lado, a profunda identificação da obrigação tributária com o modelo consagrado da obrigação privatística (*obbligazione civilistica*)[2]. De outro, manteve vivo o debate sobre uma concepção unitária da relação tributária (*visione unitaria del rapporto giuridico d'imposta*) e sobre a importância do desenvolvimento desta para a eficácia das obrigações[3]. A grande importância da intervenção administrativa para o surgimento da obrigação tributária ficava clara neste aspecto. Tal situação mostrava-se ainda mais evidente com a ocorrência de fatos geradores complexos. A doutrina procurava delimitar a natureza deste conceito fundamental para o nascente direito tributário, mantendo distância de uma construção meramente privatística.

A *teoria declarativa* afirmava que a obrigação tributária nasceria com a ocorrência do fato gerador (*presupposto di fatto*), enquanto na *teoria constitutiva* a obrigação tributária é decorrência de um ato do poder competente (*forza degli atti applicativi*), conforme a espécie tributária. No caso dos tributos por homologação (*autoliquidazione*) ocorreria na declaração. A *tese constitutiva* foi criticada por multiplicar os elementos necessários para o nascimento da obrigaçãoo tributária, especialmente por deslocar o seu surgimento da lei e transpô-lo para a fase dinâmica dos mecanismos de controle e fiscalização. Foram opostos à tese declarativa diversos argumentos, sendo que o mais relevante está na indagação de como poderia o surgimento da obrigação tributária ocorrer *ex lege* se o seu

---

[2] Cf. GIANNINI, A. D. *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, p. 57.
[3] Cf. BERLIRI, A. Appunti sul rapporto giuridico d'imposta e sull'obbligazione tributaria. *Giur. imp.* 1954, III, 509, part. 510.

adimplemento exige um procedimento competente? Caso contrário, não poderia o contribuinte, por força da lei, dirigir-se diretamente à administração tributária e exigir a liquidação de seu débito, sem a necessária intervenção de atos fiscais de procedimento[4]?

Os defensores da *teoria da eficácia constitutiva* rebatem ao afirmar que o liame direto da obrigação tributária com o fato gerador (*pressuposto del tributo*) é maculado pela abstração, dado que não está claramente individualizado o sujeito passivo, o momento de ocorrência do tributo e o *quantum debeatur*. Desse modo, a declaração permite a exata compreensão da relação jurídico-tributária. Para Berliri e Allorio a impossibilidade da exigibilidade do crédito não é apenas um efeito no plano da eficácia, mas da própria existência da obrigação tributária. Para o Allorio, a doutrina admite que o lançamento *é* necessário para a exigibilidade da dívida e indiretamente reconhece que ele é elemento essencial ao ato jurídico e assim a própria existência do direito.

Entendeu Paulo de Barros Carvalho no sentido de insurgir-se ao indagar:

> que obrigação seria essa, em que o sujeito ativo nada tem a exigir (crédito) e o sujeito passivo não está compelido a qualquer conduta? O isolamento do crédito em face da obrigação é algo que atenta contra a integridade lógica da relação, condição mesma de sua existência jurídica. Agora, se o legislador pretendeu dizer que havia um direito subjetivo de exigir a prestação (crédito), mas que o implemento dessa pretensão ficava na dependência de procedimentos ulteriores, o que se pode afirmar é que não utilizou bem a linguagem[5].

Para a teoria constitutiva, a exigência do lançamento funciona como uma condição de exigibilidade com eficácia de condição suspensiva. A obrigação tributária somente considerar-se-ia perfeita e acabada com o implemento da condição do ato de lançamento tributário. Digamos que o contribuinte queria realizar o pagamento antes do lançamento, seria impedido. Digamos que tenha pago por erro antes do lançamento, teria direito à repetição. Como então afirmar

---

[4] ALLORIO, Enrico. *Diritto processuale tributario*. Torino: Torinese, 1969, p. 74, 565,70, 99 e 553.
[5] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário*: fundamentos jurídicos da incidência. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 226.

que existiria a obrigação tributária se faltam elementos essenciais para o seu cumprimento?

Os defensores da *teoria declarativa* replicarão que a natureza publicística da obrigação tributária impõe que a incidência normativa decorra das condições legais, ou seja, conforme o termo, modo e forma prevista em lei. A existência de algum defeito ou falta de determinado elemento não implica inexistência da obrigação tributária[6].

Coube a Micheli a tentativa de superação do dualismo extremado entre a teoria declarativa e constitutiva, por meio de uma *concepção procedimental* do exercício da potestade impositiva[7]. Nesse caso, há um deslocamento do problema da incidência tributária para a função pública da tributação. Assenta-se esta tese na superação do conceito de obrigação tributária, com a consequente proposta procedimental de tributo. O tributo não constitui uma única relação jurídica, mas um plexo de obrigações, direitos, deduções derivadas das características fiscais mais relevantes do fato concreto. A principal crítica a esse entendimento é que subverte o âmago dos limites constitucionais ao poder de tributar, especialmente ao princípio da legalidade. Estabelece-se uma verdadeira exação pro fisco (*impoesazione costitutiva ex parte fisci*). Esta posição claramente foge ao modelo constitucional brasileiro.

A posição tradicional comprende que o lançamento (*accertamento*) não é entendido como fator constitutivo da obrigação tributária, mas como condição de exigibilidade desta[8], uma vez que sem esta não será possível realizar a cobrança nem o contribuinte pode proceder ao seu pagamento. *Allorio* possui entendimento radicalmente diverso. Para ele, é necessário o lançamento para que exista a obrigação tributária. Não seguimos este entendimento, apesar da originalidade da tese esposada pelo professor italiano.

A legislação nacional adotou o entendimento da eficácia declarativa do lançamento, em seu art. 144, ao afirmar que:

---

[6] Cf. RUSSO, P., *L'obbligazione tributaria*, cit., 12, 13.
[7] Cf. MICHELI, G. A., *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin.*, 1974, 620.
[8] Cf. *Cass. Sez. Un.* 9/6/1986: "L'obbligazione tributaria (quindi, il debito d'imposta) sorge ex lege nel momento In: cui si verifica il presupposto di fatto cui la legge collega il sorgere del tributo".

> *Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

A doutrina nacional entende que esse dispositivo assegura a natureza declaratória, sendo regido pela lei da data do fato gerador. Se o lançamento tivesse força constitutiva, ele seria regido pela lei da data de sua elaboração ou redação em linguagem competente. Salienta-se que uma pequena parte da jurisprudência adotou a teoria da eficácia constitutiva na seguinte formulação: "o crédito tributário não surge com o fato gerador. Ele é constituído com o lançamento"[9].

Será a lei do momento da ocorrência do fato gerador que determinará a base de cálculo, a alíquota, bem como a determinação do sujeito passivo. Como regra, todas as situações jurídicas relativas à ocorrência do fato gerador serão governadas pela norma vigente no momento do fato gerador, mesmo que a sua eficácia temporal tenha sido posteriormente retirada.

O CTN explicitamente declara que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, assim:

> *Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

Note-se que Allorio estaria a deslocar o surgimento da obrigação tributária: da lei ele passa o surgimento da obrigação tributária para o ato administrativo de lançamento. Transforma uma obrigação *ex lege* em *ex fiscum*.

A obrigação tributária para o CTN nasce com a incidência da lei à situação fática descrita na norma jurídica e não por ato da administração fiscal.

O lançamento não possui o poder de criar, modificar ou extinguir a relação jurídica nascida pela incidência normativa pela ocorrência do fato gerador. Este apenas determina a certeza, a liquidez e a exigibilidade de um fato produzido *ex lege*.

Para Aliomar Baleeiro, o lançamento possui como efeito apenas provocar a liquidação da norma abstrata. Esta seria inicialmente ilíquida e indeterminada e o

[9] REsp 250.306/DF, 1ª T., Rel. Min. Garcia Vieira, j. 6-6-2000.

lançamento lhe daria liquidez. É conhecida como *teoria da liquidação.* A *certeza* do direito seria apenas um elemento acidental para a verdadeira função do lançamento: *a liquidação do quantum devido*.

O lançamento teria sentido semelhante à liquidação de sentença. Após a fase cognitiva, a liquidação somente apura o montante devido, mas não lhe altera ou extingue a existência. Em sentido contrário, para Mary Elbe Queiroz, o ato de lançamento é um ato jurídico e se distancia de meras operações abstratas e matemática, sem eficácia relevante. O ato de lançamento integra a atividade tributária, dado que o princípio da estrita legalidade determina o modo de apuração *quantum debeatur*, a determinação do sujeito passivo e momento da ocorrência do fato gerador. Concordamos com esse entendimento da doutrinadora.

Para A. D. Giannini, o lançamento (*accertamento*) teria por função tornar a obrigação certa. A ênfase neste caso não é quanto à liquidação da dívida, mas à sua aclaração (*accertamento*). Nessa teoria, o elemento fundamental está no entendimento que o ato administrativo necessita de certeza para que possa possuir existência jurídica.

Inclinamo-nos a seguir a teoria de Alfredo Augusto Becker de que o lançamento implica eficácia declaratória para as obrigações tributárias e somente constitutiva em relação à sua exigibilidade[10]. A maior comprovação desta teoria está nos casos de extinção das obrigações tributária, por efeito da prescrição e da decadência. Extingue-se a obrigação tributária pela inépcia da administração em lançar crédito tributário. Dessa injunção decorrem duas conclusões. Primeiro, é que a obrigação existia antes do lançamento e, segundo, de que a obrigação é autônoma a este. A existência da decadência atesta a existência prévia da obrigação tributária.

O lançamento confere liquidez e certeza ao crédito tributário, tornando a obrigação exigível. Ele implica o nascimento do crédito tributário e não da obrigação tributária, uma vez que o que determina a existência da obrigação é a lei.

Cabe observar a profícua leitura da eficácia da obrigação tributária por meio de *interpretação ponteana.* Nessa abordagem, o lançamento surge como *ato jurídico*

---

[10] Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

stricto sensu de direito público, ou seja, como ato administrativo com eficácia declarativa-constitutiva. Para Pontes de Miranda, o lançamento declara a obrigação tributária e constitui a exigibilidade do crédito tributário.

Na teoria ponteana, os atos jurídicos em sentido estrito são aqueles eventos com efeitos previstos em lei e nos quais não há participação da vontade das partes. Trata-se de um acontecimento derivado da manifestação de vontade, que possui efeitos de Direito decorrentes da norma jurídica.

No lançamento por homologação, existe uma peculiaridade distinta que influencia a sua caracterização. Esta modalidade de lançamento está prevista no art. 150 do CTN e implica a declaração do débito pelo contribuinte, bem como no pagamento antecipado. Nesse caso, torna-se claro que se houve o pagamento é porque já preexistia a obrigação tributária e o crédito igualmente. Não se faz necessária a prática de nenhum ato administrativo antes do pagamento do tributo. Se o contribuinte pode pagar o tributo é porque a obrigação tributária existe e o crédito somente individualiza, liquida e acerta o valor devido (*quantum debeatur*).

O *Modelo de Código Tributário* para a América Latina, elaborado pelo Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, adotou explicitamente a teoria da eficácia declaratória das obrigações tributárias afirmando em seu art. 13 que:

> *Art. 13. La obligación tributaria surge entre el Estado y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.*

Esse entendimento se torna ainda mais explícito no *Comentário ao Projeto do Modelo de CTAL* ao afirmar que:

> *Se define el hecho generador en forma coincidente a la de la mayoría de la legislación de los países de América Latina y a la doctrina predominante, con lo cual se excluye cualquier posibilidad de interpretar el carácter constitutivo de la determinación tributaria, bastando la ocurrencia de aquel hecho para que la obligación tributaria nazca.*

A tese declaratória foi igualmente adotada por Amílcar de Araújo Falcão, ao entender que o lançamento somente tinha por escopo delimitar, valorar quantitativa e qualitativamente a obrigação tributária preexistente.

Partilhamos do entendimento da correção da *tese declaratória*. O acerto desta tese decorre de seus fundamentos.

O *primeiro fundamento* da obrigação tributária é decorrente do fato que ela é uma obrigação de *natureza ex lege*, de tal modo que somente surgirá por força da lei. Os atos de liquidação ou acertamento não possuem o condão de alterar a lei ou modificar a incidência normativa. Não é possível que o lançamento crie novas obrigações, ou mesmo restrinja direitos fundamentais não expressamente autorizados pelo texto legal[11].

Assim, vejamos o caso de um lançamento por débito confessado em razão de um acordo de parcelamento ou com o fisco: este acordo não poderá afastar a obrigação tributária surgida da lei e a substituir por um acordo de vontades, com eficácia constitutiva. O lançamento somente poderá provocar o acertamento e a liquidação do crédito e jamais a alteração de seus elementos fundamentais. No máximo, este poderia ser considerado um contrato fiscal e não um típico lançamento.

O *segundo argumento* é de ordem *lógico-dogmática*. A natureza da obrigação tributária decorre da incidência da norma provocada pelo fato gerador. Por sua vez, a determinação dos efeitos desse ato jurídico localiza-se no plano eficacial, da exigibilidade do crédito tributário. Em sentido contrário, a obrigação surgiria com o lançamento e não com a ocorrência do fato gerador. Tratar-se-ia de um contrassenso. A obrigação ficaria pendente de um ato jurídico posterior, como se tivesse a sua validade condicionada a um elemento posterior que perfectibilizaria a incidência.

O *terceiro argumento* é quanto aos *planos de linguagem*. A utilização dos termos aqui expressos não se indentifica com uma teoria da linguagem declaratória ou constitutiva, nem com uma teoria de verdade específica (correspondência ou consensual). Trata-se de uma interpretação jurídica de institutos jurídicos no interior da dogmática jurídica. O que se discute não é a natureza ontológica da obrigação

---

[11] Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 121.

tributária, mas algo mais singelo que a sua natureza jurídica em face da teoria dos atos e fatos jurídicos. Na condição *ato jurídico stricto sensu,* a sua origem surge de uma conduta humana vinculada em razão de lei.

O *quarto argumento* é quanto à *natureza dos institutos*. A natureza da obrigação tributária é *ex lege* e, portanto, a eficácia do lançamento é declaratória neste caso. No entanto, será constitutiva do crédito tributário. Se o lançamento possui natureza mista (*declaratória* e *constitutiva*), ela será somente declaratória da *obligatio*. A teoria mista do lançamento peca em não definir suficientemente a natureza estritamente legal do nascimento da obrigação tributária (art. 114 do CTN).

Por todos esses motivos, acreditamos na correção da tese declaratória da natureza das obrigações tributárias.

16.

Lançamento tributário

O lançamento tributário está previsto no art. 142 do CTN que determina:

> *Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*
> *Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

A palavra "lançamento" foi adotada em nossa tradição com o sentido de lançar, efetuar um lance, calcular. Na Itália, tem se utilizado a denominação de *accertamento tributário* e, em menor medida, *atto di imposizone*. Na Alemanha, fala-se em *Steuerveranlagung*, *Steuerfestsetzung*, *Steuerverfügung* e *Steuerbescheid*, sem que exista um conceito legal uníssono. Em França, utiliza-se *liquidation de l'impôt,* enquanto nos países de tradição castelhana falam em *liquidación* e *determinación*. Portugal possui a expressão *ato tributário* consagrada em lei, para esclarecer o ato administrativo típico das leis tributárias1.

O lançamento tributário possui cinco finalidades: i) verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, ii) determinar a matéria tributável, iii) calcular o montante do tributo devido, iv) identificar o sujeito passivo e, se for o caso, v) propor a aplicação da penalidade cabível.

O lançamento é muito mais do que uma mera operação matemática singela, como aparentemente demonstra ser. Este é a base da pretensão do Fisco, sem o qual não pode ser exigível a dívida tributária do contribuinte, de tal modo que o lançamento nulo ou anulável possui relevância destacada, bem como os casos de revisão.

O instituto possui relevância tão destacada que as suas normas gerais devem ser estabelecidas por meio de lei complementar, conforme o art. 146, III, *b*, da CF/88[2]. O relativo desinteresse do tema foi destacado por Alberto Xavier como sendo

---

[1] Cf. XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 3-4.

[2] "Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários."

consequência da arbitrária distinção entre *direito tributário material* e *formal*, relegando o segundo a uma posição meramente acessória e auxiliar[3]. Credita-se a Allorio a responsabilidade por renovar os estudos da matéria com a sua obra *Diritto processuale tributario*, de 1942.

Atualmente, debate-se uma vez mais a importância do lançamento tributário, em face do sistema de administração tributária de massa. Para Augusto Fantozzi, observa-se um fenômeno de declínio do lançamento como indispensável à configuração da obrigação tributária, tornando-se um mero mecanismo de controle, secundário e fiscalizatório. Igualmente ressaltaram Martín Queralt[4] e Lozano Serrano[5], em Espanha, a mudança da atividade administrativa fiscal. De sua função de lançamento de ofício passou para uma atividade de inspeção e fiscalização dos lançamentos por homologação realizados pelo contribuinte.

Reconhecem os principais doutrinadores sobre o tema (Saldanha Sanchez[6], Ricardo Mariz[7] e Alberto Xavier) que o fenômeno clássico do *lançamento de ofício* é um fenômeno raro. Saldanha Sanchez questiona sobre o declínio do ato tributário como algo presente. Este foi substituído pela grande delegação de competências do fisco para o contribuinte, especialmente nos tributos que envolvem operações mercantis. É o caso da tributação da circulação de mercadorias (ICMS e IVA), da receita (o extinto-Finsocial, a PIS e a Cofins) e dos serviços (ISS).

De outro lado, os modernos mecanismos de gestão tributária fazem uso, cada vez mais disseminado, de instrumentos de automação eletrônica. O fenômeno da massificação da tributação praticamente reduz o ato de lançamento de ofício, por parte de um funcionário público, a um caso raro.

O lançamento possui dúplice eficácia normativa: a *liquidação* e o *acertamento* da obrigação tributária. O lançamento, por um lado, procederá o acertamento (*accertamento*) da obrigação tributária, ou seja, a sua declaração de certeza e, por outro, a *liquidação* da obrigação tributária, ao *determinar o montante do tributo devido*.

---

[3] Cf. XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 6.

[4] Cf. QUERALT, Martín. *Derecho tributario*. 18. ed. Madrid: Aranzadi, 2013.

[5] Cf. QUERALT, Juan Martín; SERRANO, Carmelo Lozano; LÓPEZ, José Manuel Tejerizo; OLLERO, Gabriel Casado. *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid: Tecnos, 2013.

[6] SANCHEZ, J. L. Saldanha. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 117.

[7] Cf. MARIZ, Ricardo. Do lançamento. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 12, 1988, p. 118-119.

O objeto do acertamento é a individualização qualitativa do fato gerador (*presupposto di fato*)[8]. O lançamento pretende determinar a prática de *ato stricto senso* previsto em norma jurídica capaz de produzir a incidência tributária. Assim, a conduta humana dotada de conteúdo jurídico-econômico será fundamento para a aplicação normativa. A prática do verbo descrito na hipótese de incidência configurará o núcleo da hipótese de incidência normativa. Se o verbo que descreve a conduta for "prestar serviço", ocorrerá a incidência da norma com o *fazer* da prestação.

O lançamento estará limitado às normas de competência que regem a espécie. Esse é o sentido previsto no CTN ao dispor que o lançamento determinará a matéria tributável. É lugar comum afirmar-se que toda conduta gera uma consequência jurídica. Esta sentença exige uma observação mais precisa, eis que uma conduta pode gerar diversas consequências jurídicas. Assim, um mesmo *ato jurídico strito sensu* pode produzir a incidência de diversas normas tributárias, tais como do ISS, do PIS/Cofins e do IRPJ. Vejamos uma prestação de serviço: esta conduta será tributada pelo serviço prestado (ISS), pelo faturamento obtido (PIS/Cofins) e pela renda auferida (IRPJ). Cabe ao lançamento determinar a matéria tributável. Frente aos múltiplos efeitos fiscais, deverá o lançamento explicitar o objeto da autução para permitir o conhecimento do contribuinte de sua obrigação e garantir-lhe o direito de defesa. Deve existir uma necessária correlação lógica entre o poder conferido pela norma de competência e a matéria tributável presente no auto de lançamento ou infração.

Implicará nulidade do auto de lançamento ou infração a desconformidade do objeto do lançamento, a ausência de competência do agente ou de fundamentação legal.

De outro lado, o lançamento determinará a *liquidação* da obrigação tributária, constituindo o crédito tributário. Cabe ao lançamento *determinar o montante do tributo devido*. Desse modo, deve este aferir o *quantum debeatur*, em conformidade com a base de cálculo do tributo. A liquidação (*liquidación* ou *liquidazzione*) é o ato administrativo de fixar a quantia da obrigação nascida pela ocorrência do fato gerador[9].

---

[8] Cf. FANTOZZI, Augusto. *Corso di diritto tributario*. Torino: Utet, 2003, p. 118.

[9] Cf. LAPATZA, Ferreiro. *Curso de derecho financeiro español*. Madrid: Marcial Pons, 2006, p. 146.

A liquidação da obrigação tributária deverá ocorrer em moeda nacional, salvo disposição em contrário, conforme disposto no art. 143 do CTN:

> *Art. 143. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.*

Esse dispositivo aplica-se tanto às operações de conversão física, ou meramente escritural de circulação de moedas. Desse modo, mesmo que não ocorra a conversão física de moeda, haverá a incidência de tributos pela sua mera conversão simbólica em moeda estrangeira. Essa compreensão foi adotada pelo STJ e, apesar de discordarmos desse entendimento, trata-se de posicionamento assumido pelas Cortes Superiores[10].

A *liquidação* pode ser de tributos fixos ou variáveis. Os tributos fixos possuem a liquidação determinada em lei, que estabelece os critérios legais de verificação da ocorrência do fato gerador e da matéria tributável, bem como da correta aplicação dos critérios legais ao caso concreto. Entendemos de modo diverso a Ferreiro Lapatza que afirmava que "no es preciso liquidar os tributos fijos"[11]. Mesmo os tributos fixos exigem liquidação, não sendo um ato automático. Deve existir consistência normativa entre o fato gerador, a matéria tributável, o cálculo realizado ou o valor atribuído e o sujeito passivo imputado. Este ato está sujeito a revisão e controle. Tal como todos os atos normativos deve estar devidamente motivado em seus fundamentos normativos. A liquidação dos tributos envolve um procedimento de lançamento complexo, mesmo no caso dos tributos fixos. O ato de liquidação, mesmo nesses casos, exige uma intervenção motivada da administração fiscal.

O lançamento deve determinar o sujeito passivo da obrigação tributária. O ato de individualização deve indicar corretamente o sujeito passivo, bem como todos os obrigados pela ocorrência do fato gerador. A ausência da individualização implicará a nulidade do auto de lançamento ou de infração, bem como a impossibilidade de sua

---

[10] REsp 796.888/PR e Resp n.º 1129335/SP, julgado pela sistemática dos repetitivos. Relatoria do Min. Luiz Fux.

[11] LAPATZA, Ferreiro. *Curso de derecho financeiro español*. Madrid: Marcial Pons, 2006.

exigibilidade por ausência de certeza e liquidez em relação ao sujeito passivo.

O lançamento deve, de igual modo, indicar claramente a penalidade aplicável, seus fundamentos normativos, o motivo e o *quantum* devido.

16.1. Natureza do lançamento tributário

O lançamento tributário possui a natureza de procedimento administrativo vinculado e obrigatório, cujo resultado implica a declaração da obrigação tributária e na constituição do crédito tributário. Determina o art. 144 do CTN que:

> *Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

Como exposto anteriormente, o lançamento possui eficácia declaratória da obrigação tributária. Assim, reporta-se à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sendo regido pela lei deste momento. De outro lado, ele constitui o crédito tributário por meio do acertamento e da liquidação, que tornam a obrigação tributária líquida e certa.

A doutrina questiona fortemente a *natureza do lançamento*, se este seria um ato administrativo ou um procedimento. Em nosso entender, por óbvio, se trata de procedimento que culmina com o ato final de lançamento[12], uma vez que se concentrar somente no ato de lançamento é reduzir a relevância de todo o procedimento de lançamento, que possui relevância fundamental para a determinação da validade do crédito tributário. O procedimento de lançamento é fundamental para que este revista as suas características de legalidade e regularidade, sem os quais padecerá de nulidade ou anulabilidade.

Outro tema relevante é a caracterização do *auto de infração* como uma espécie de lançamento. A *Comissão Elaboradora do CTN* dispunha categoricamente:

---

[12] No mesmo sentido, Ruy Barbosa Nogueira, Antonio Roberto Sampaio Doria, Hugo de Brito Machado e Marco Aurélio Greco. Leciona em sentido diverso Alberto Xavier. Veja-se NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria e prática do direito tributário*. São Paulo, 1975, p. 24; *Da lei tributária no tempo*. São Paulo, 1968, p. 321. MACHADO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, p. 165. GRECO, Marco Aurélio. Do lançamento. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, p. 118. XAVIER, Alberto. Ob. cit., p. 46.

"o auto de infração tem, com efeito, a natureza essencial de um lançamento, de vez que a finalidade daquele é a mesma deste, ou seja, apurar a ocorrência do fato gerador previsto em lei, efetuar a valoração econômica e constituir o crédito tributário correspondente, atribuindo-a determinada pessoa"[13]. Concordamos com esse entendimento. Não há razão para distinguir o auto de lançamento e o auto de infração como procedimentos administrativos essencialmente diversos. O próprio art. 149 afirma explicitamente que: "o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos", e cita os casos de lançamento de ofício para aplicação de penalidade por descumprimento de norma tributária. Não há razão para se criar um duplo ato no mesmo momento, de um lado, o lançamento do tributo e, outro, a atribuição de penalidades, em regimes paralelos e distintos. Seria um radical purismo sem sentido dogmático ou pragmático.

Em geral, o processo tributário é constituído por um conjunto de atos administrativos ou judiciais tendentes à apuração de obrigação tributária ou do descumprimento desta, com o objetivo de resolver controvérsias entre o fisco e o contribuinte.

Os *atos de julgamento e revisão* possuem igualmente a mesma natureza do lançamento, que ficará suspenso até a decisão final, a qual implicará a constituição do lançamento definitivo. Não há sentido em se considerar o ato de julgamento e revisão como um ato administrativo secundário ou derivado, estando este no mesmo plano do lançamento[14]. A decisão definitiva no processo tributário possui o condão de finalizar o processo de lançamento, infirmando ou confirmando o lançamento originário. Desse modo, é esta decisão que constitui definitivamente o crédito tributário e, portanto, possui a mesma natureza do lançamento.

Entendia Rafael Bielsa que os *atos administrativos* são atos de execução e se distinguem dos *atos jurisdicionais*[15]. Para este autor, o fato de a administração prover uma petição, atribuir um direito ou revogar outro ato não pode por si ser considerado como atos jurisdicionais. No entanto, esclareceu Contreira de Carvalho

---

[13] P. 207.

[14] Cf. CAIS, Cleide Previtalli; ALVIM, Arruda. *O processo tributário*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 250. Em sentido contrário, XAVIER, Alberto. Ob. cit., p. 65.

[15] Cf. BIELSA, Rafael. *Estudios de derecho público*. Buenos Aires: Depalma, 1951, Tomo II. Derecho Fiscal.

que esse entendimento não se coadunava com o processo administrativo atual, especialmente pelas garantias decorrentes do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório[16].

Para o autor, a Administração Pública também aplica o direito objetivo. Entendemos que há uma jurisdição material quando uma determinada pretensão é analisada por um órgão administrativo com base em um devido processo. O ato final desta jurisdição administrativa será um ato de execução. Será o momento derradeiro do procedimento de lançamento. A decisão administrativa não apenas convalida ou confirma o lançamento original, mas o torna definitivo. Determina a legislação que a decisão definitiva contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo para cobrança amigável fixada[17]. Veja-se que, após a decisão da jurisdição administrativa, não se faz necessário novo lançamento ou sua complementação. Sendo a decisão final ato final do procedimento de lançamento.

Esta compreensão tornou-se especialmente relevante na esfera penal, em que firmou-se o entendimento de que: "antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal"[18]. Considera-se como constituição definitiva o julgamento final no processo administrativo tributário.

Determina o art. 42 do Decreto n. 70.235, de 06 de março de 1972, o qual dispõe sobre o processo administrativo fiscal, que são definitivas as decisões:

– de primeira instância, esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

– de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

– de instância especial;

– as decisões de primeira instância, na parte que não for objeto de recurso voluntário, ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Podemos conceituar o lançamento como o procedimento administrativo vinculado e obrigatório que resulta no ato administrativo tributário de liquidação e

---

[16] Cf. CONTREIRAS DE CARVALHO, A. A. *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.
[17] Art. 43 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972.
[18] ADI 1.571.

acertamento da obrigação tributária, e na constituição do crédito tributário.

16.2 Do regime temporal do lançamento tributário

O lançamento tributário rege-se pela legislação do momento da ocorrência do fato gerador, contudo, os aspectos formais do lançamento podem ser regulados por legislação posterior. Este é o sentido do § 1º do art. 144 do CTN, que determina que:

> *Art. 144. [...]*
> 1 §º *Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

Os *aspectos formais do lançamento* dizem respeito aos elementos procedimentais, tais como os critérios de apuração do crédito tributário ou de fiscalização, ou ainda poderes de investigação da administração fiscal. Torna-se claro que a existência de elementos mais modernos ou eficientes de averiguação da ocorrência do fato gerador devam ser admitidos, visto que estes somente buscam declarar a ocorrência da obrigação tributária. O lançamento não possui caráter constitutivo da obrigação tributária, mas tão somente eficácia declaratória. Os procedimentos de verificação e controle possuem o condão de modificar os elementos materiais do surgimento do liame obrigacional (materialidade, sujeição passiva, entre outros).

Não há ofensa ao *princípio da irretroatividade* porque é da essência do lançamento reportar-se à ocorrência do fato gerador. Desse modo, a administração tributária deve utilizar-se dos melhores procedimentos e instrumentos de fiscalização com o intuito de garantir a exatidão do liame obrigacional. O *princípio da proporcionalidade* é que deve ser utilizado como limite à alteração procedimental e dos instrumentos fiscalizatórios, visto que não podem ser utilizados meios excessivos, desproporcionais ou irrazoáveis.

É exceção a este dispositivo legal o regramento dos tributos lançados por períodos de tempo, desde que a lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido[19].

16.3 Modalidades do lançamento tributário

Existem três modalidades de lançamento tributário: de ofício (*ex officio*), por declaração (misto) e por homologação (autolançamento). A distinção entre cada uma dessas modalidades decorre da maior ou menor colaboração do contribuinte na constituição do crédito tributário por meio do lançamento tributário.

O *lançamento de ofício* (*ex officio*) está previsto no art. 149, I, do CTN. Trata-se do ato administrativo em que o fisco constitui o crédito tributário sem demandar do contribuinte uma cooperação especial. Podemos citar como exemplo o lançamento do IPTU e do IPVA[20]. No caso das taxas, podemos citar o caso da taxa de recolhimento de lixo urbano. São igualmente lançados por meio de ato administrativo *ex officio* as contribuições de melhoria, corporativas (de interesse de categoria profissional ou econômica), empréstimos compulsórios[21], as contribuições sindicais e de iluminação pública (CIP ou Cosip).

Cabe ressaltar a distinção entre o *lançamento de ofício por iniciativa própria* e o *lançamento de ofício por revisão*. No primeiro caso, a iniciativa do lançamento cabe ao fisco, que a realiza sem exigir a colaboração do contribuinte. No segundo caso, a iniciativa do lançamento depende do contribuinte, por meio do lançamento por declaração ou por homologação, contudo, por falha no cumprimento do dever de colaboração do contribuinte, é que o fisco retoma a iniciativa de suprir as omissões ou incorreções do lançamento *ex contribuinte.*

O *lançamento por declaração* está previsto no art. 147 do CTN. É efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, na forma da legislação tributária. Nesse caso, o contribuinte presta informações de fato que são fundamentais ao lançamento. O dever de colaboração do contribuinte se realiza pela entrega de

[19] Art. 144, § 2º, do CTN.
[20] RMS 12.970/RJ e Resp n.º 1664563/SP, Relatoria do Min. Herman Benjamin.
[21] AgRg no REsp 373.189/BA.

declaração sobre matéria fática indispensável à constituição do crédito tributário. No lançamento por declaração, o fisco não possui todos os elementos fáticos, tal como no caso do imposto de importação, exportação e no ITBI. Nos três casos, a base de cálculo do imposto segue um dinamismo próprio do mercado que exige o fornecimento de informações adicionais pelo contribuinte, para que o fisco efetive a constituição do crédito tributário. Tomemos, por exemplo, o caso do ITBI, em que o mercado imobiliário é afetado dinamicamente por diversos fatores e variáveis na definição do valor venal do imóvel. Afinal, qual seria o valor de venda de imóvel? Como defini-lo com efetividade e precisão? Torna-se necessário que o contribuinte coopere com a administração na determinação da base de cálculo do tributo.

O *lançamento por homologação* é denominado erroneamente de autolançamento. Trata-se da modalidade no qual o contribuinte verifica a ocorrência do fato gerador, procede a sua liquidação e acertamento, bem como procede ao seu pagamento antecipado. Não se trata de um autolançamento, mas de um lançamento sujeito a homologação22, visto que por si só o lançamento feito pelo contribuinte está submetido a uma condição resolutiva (fiscalização homologatória). Veja-se o art. 150 do CTN:

> *Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

O *lançamento por homologação* será objeto de definição por parte da legislação, que definirá quais os tributos que estarão sujeitos a este regime de constituição do crédito tributário. Nessa modalidade, compete ao contribuinte proceder ao pagamento antecipado do tributo sem prévio aviso da autoridade administrativa. Esta deverá realizar a homologação do lançamento, verificando a correção do valor pago, em conformidade com o fato gerador, o cálculo do montante devido e da matéria tributável. A doutrina superou as críticas diversas dirigidas ao

---

[22] Em sentido minoritário, entende Alberto Xavier pela irrelevância do prentenso autolançamento como ato jurídico, cf. XAVIER, Alberto. Ob. cit., p. 86.

lançamento por homologação, tais como "figura inadmissível"[23], tributo sem imposição, entre outros. A estéril disputa em torno das "impropriedades" do "lançamento por homologação"demonstra que, em alguns momentos, a pretensa busca de pureza científica redunda em uma cisão com a dogmática tributária, impedindo o desenvolvimento adequado de uma verdadeira ciência do direito tributário.

Trata-se da modalidade de lançamento mais comum e relevante pelos tributos envolvidos (ICMS, IPI, IR, PIS/Cofins, dentre outros). O lançamento por homologação difere do lançamento por declaração tanto pela extensão dos deveres de cooperação quanto pela eficácia dos atos realizados. No lançamento por declaração, exige-se do contribuinte a prestação de informações fundamentais ao lançamento tributário.

Cabe ressaltar a relevância dogmática da distinção entre as modalidades de lançamento. Tal distinção resulta fundamental em razão dos deveres de colaboração exigidos dos contribuintes em cada um dos casos. O princípio da proporcionalidade será fundamental na definição do alcance e conformidade dos deveres de cooperação do contribuinte em cada uma das modalidades de lançamento[24].

O lançamento por homologação possui eficácia resolutória. Segundo o art. 150, § 1º, o pagamento antecipado realiza-se sob condição resolutória. Nesse sentido, determina o CTN que:

> *Art. 150. [...]*
>
> 1 §º *O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

O pagamento extingue o crédito tributário, sob a condição da homologação posterior. Poder-se-ia questionar a possibilidade de o pagamento extinguir o crédito se este ainda não foi constituído. Entendemos que a declaração pelo contribuinte constitui o crédito tributário, de tal modo que o seu pagamento antecipado possui o condão de extingui-lo.

---

[23] Cf. XAVIER, Alberto. Ob. cit., p. 80.
[24] Em sentido diverso, ibidem, p. 71 e 72.

> *Art. 150. [...]*
> 3 §º *Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

A Fazenda poderá proceder ao lançamento de ofício da diferença, se houver pagamento antecipado pelo contribuinte a menor, aplicando-se igualmente a penalidade cabível sobre o saldo devedor. O prazo para a homologação é de 5 anos contado do fato gerador, de tal modo que após este prazo ocorrerá a homologação tácita do lançamento e a extinção do crédito tributário. Assim, determina o § 4º do art. 150:

> *Art. 150. [...]*
> 4 §º *Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

No *lançamento por homologação,* opera-se a decadência do fisco lançar por inércia ou por concordância com o pagamento efetuado pelo contribuinte. Não se trata de mera decadência quanto ao saldo da diferença entre o pagamento efetuado pelo contribuinte e o valor devido, mas de todo o crédito tributário constituído pelo contribuinte. Se o fisco não se manifestar expressamente, ocorrerá a decadência de seu direito de se manifestar posteriormente.

O crédito tributário estará constituído com o tributo declarado e o montante devido pago. Se declarado corretamente o crédito estará extinto. Caberá ao fisco tão somente verificar se as informações prestadas pelo contribuinte estão corretas. Não há sentido em se exigir que o fisco proceda o lançamento do crédito declarado pelo contribuinte, para que se constitua o seu direito de cobrança. Se assim fosse, estar-se-ia perante a modalidade de lançamento por declaração, em que o fisco recebe as informações do contribuinte e procede o lançamento. O lançamento por homologação pressupõe justamente uma cooperação maior por parte do contribuinte. Nem se necessita de um ato formal para que as informações prestadas

pelo contribuinte se constituam como "confissão de dívida". Basta que as informações sejam prestadas na forma prevista em lei para que possuam eficácia de débito confessado.

Desse modo, se as informações estão prestadas em conformidade com a lei e declaram a ocorrência do fato gerador pelo passivo, há assunção que ocorreu a conduta geradora da obrigação tributária. Nesse sentido, entendeu o STJ que:

> *Súmula 436. Entrega de Declaração pelo Contribuinte Reconhecendo Débito Fiscal – Crédito Tributário – Providências do Fisco*
> *A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.*

O contribuinte pode discordar da interpretação legal, dos critérios jurídicos utilizados e mesmo da legalidade e constitucionalidade da norma jurídica, mas não poderá furtar-se à obrigação acessória de declarar a ocorrência do fato gerador. A discordância do contribuinte quanto à legalidade ou constitucionalidade do lançamento não retira o caráter de confissão do débito, visto que a revisão do lançamento por erro de fato ou de direito se constitui em um caso previsto na legislação. Cabe ao contribuinte impugnar o lançamento ou questionar a cobrança, quando verificar a sua discordância quanto à declaração prestada por exigência legal.

O *lançamento por homologação* representa um caso de ampliação da atividade fiscal com ampla atuação do contribuinte-cidadão. A doutrina tem questionado o fato de que a competência para a constituição do crédito tributário é privativa da administração tributária e, portanto, não se poderia falar em um lançamento com participação ampla do contribuinte. Cabe ressaltar que o art. 142 do CTN determina que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, jamais mencionando que esta competência seria exclusiva. Por mais que se queira identificar competência exclusiva com a privativa, trata-se de modelos distintos de atribuição competência. A primeira é indelegável e a segunda é delegável.

Longe de se considerar esta participação do cidadão-contribuinte como algo prejudicial, deve-se ver tal situação em conformidade ao princípio democrático[25]. Não há razão para se considerar que a atribuição de apuração de tributos não seja partilhada com o cidadão. Não há porque se entender que o contribuinte deva participar somente no momento de pagar o tributo ou, como diria Geraldo Ataliba, de entregar dinheiro ao Estado. Trata-se de uma visão deveras estatista da participação cidadão na esfera fiscal. A grande questão que surge não é se o cidadão-contribuinte deve e pode participar da apuração da ocorrência do fato gerador, da sua liquidação, acertamento e pagamento, mas em que medida, em que extensão e com base em quais critérios. O contribuinte deve estar protegido de exigências absurdas, abusivas, excessivas, desproporcionais e irrazoáveis. O seu dever de colaboração com o fisco, assim, deve estar limitado.

O *lançamento por arbitramento* está previsto no art. 148 do CTN que determina:

> *Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tem em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.*

Esta modalidade de lançamento decorre da atuação da fiscalidade em face da falha ou descumprimento do dever de colaboração do contribuinte. Caso este não proceda adequadamente ao lançamento do crédito tributário, poderá o poder público proceder a determinação do *quantum debeatur* por meio de uma apuração de ofício, tomando como elementos indicativos a renda, o lucro, o faturamento, a receita bruta, bem como outros signos representativos de capacidade econômica. Trata-se de uma modalidade excepcional e suplementar à atividade do contribuinte em cumprir o seu dever de cooperação fiscal.

---

[25] Cf. ZAVASCKI, Francisco Prehn. *Constituição do crédito tributário. Pelo cidadão-contribuinte*. Porto Alegre: Nota Dez, 2010, p. 99.

O *lançamento por arbitramento* não é um lançamento arbitrário[26]. O comportamento arbitrário é aquele que não segue padrões, critérios ou racionalidade, mas pauta-se pela vontade da autoridade. A decisão arbitária motiva-se com a decisão da autoridade. O seu núcleo essencial de arbitrariedade está na motivação da decisão no mero querer do agente e não nas suas razões para decidir. Na decisão arbitrária, o agente escolhe dentre as múltiplas possibilidades aquela que deseja, não necessitando explicitar suas justificativas ou adequação a razões racionais e controláveis. O *lançamento por arbitramento* exige, ao contrário, motivação, justificativa, critérios claros de decisão e uma escolha pelos fundamentos racionais. O elemento essencial do arbitramento está na possibilidade de determinação da escolha realizada com base em elementos sólidos.

O *lançamento por arbitramento* difere radicalmente do lançamento com bases fictícias, fantasiosas ou imaginárias. Esta forma de lançamento recorre, muitas vezes, a presunções relativas passíveis de serem afastadas por meio de prova contrária por parte do contribuinte. Desse modo, será a preservação do direito fundamental ao contraditório, à ampla defesa e à verdade material.

Cabe ressaltar a importância fundamental que o *princípio da verdade material* possui em nosso sistema, como uma garantia do contribuinte de uma tributação justa e eficiente. Superou-se a descabida contestação de um largo setor da doutrina alemã, de que no direito tributário não é necessária a formação de um juízo de certeza quanto aos fatos tributários, bastando a sua credibilidade (*Glaubhaftmachung*) ou verossimilhança (*Wahrscheinlichkeit*)[27].

Esta modalidade de lançamento, que possui como fundamento a ausência do cumprimento adequando o dever de cooperação pelo contribuinte, manifesta-se especialmente em:

– lançamento errôneo ou inidôneo;
– omissões ou ausência de declaração;
– declarações falsas ou inexatas;
– apresentação duvidosa ou insuficiente de elementos probatórios.

[26] SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 785.
[27] Cf. XAVIER, Alberto. Ob. cit., p. 135.

A ideoneidade do lançamento pode ser reforçada pelo comportamento contumaz do contribuinte. Tal situação poderá beneficiar ou macular a presunção de boa-fé que prevalece na caracterização dos comportamentos dos contribuintes em geral.

A preservação do direito fundamental do contribuinte de defesa permite que a administração determine eficientemente a base tributável, sem necessitar movimentar a custosa máquina estatal para apreciar o montante real dos tributos. Torna-se óbvio que o cumprimento espontâneo do dever de pagar tributos é mais econômico e desejável do que o esforço fiscalizatório do Estado.

Dentre os casos de arbitramento, podemos citar exemplificativamente o lançamento por omissão de receitas no Imposto sobre a Renda[28], nas declarações inexatas de operações mercantis (ICMS) e nas informações sobre o valor venal do imóvel (ITBI).

O antigo TFR estabeleceu que o mero atraso na entrega de informações fiscais não justifica a desclassificação da escrita por parte do fisco. Nesse sentido, veja-se a Súmula 76, de 19 de março de 1981:

> *Imposto de Renda – Desclassificação da Escrita – Apuração do Lucro Real da Empresa*
> *Em tema de imposto de renda, a desclassificação da escrita somente se legitima na ausência de elementos concretos que permitam a apuração do lucro real da empresa, não a justificando simples atraso na escrita.*

O antigo TFR entendeu que não se admite o arbitramento do imposto sobre a renda com base tão somente em extratos e depósitos bancários. Nesse sentido Súmula 182/TFR que estabeleceu que:

> *Súmula 182/TFR. Tributário. IR. Arbitramento com base em extratos e depósitos bancários.*
> *É ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários.*

---

[28] Depósitos bancários de origem não comprovada e incidência de imposto de renda - RE 855649/RS (Tema 842 RG) Tese Fixada: "O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional". Ou seja, é constitucional a tributação de valores de origem não for comprovada pelo titular em contas bancárias.

O *lançamento por arbitramento* deve observar a aplicação do *princípio da proporcionalidade*, como forma de limitar o uso de presunções relativas na apuração de ofício, especialmente quando utiliza elementos indicativos como a renda, o lucro, o faturamento, a receita bruta, bem como outros signos representativos de capacidade econômica.

16.4 Casos de constituição do crédito tributário pelo contribuinte

A constituição do crédito tributário pelo contribuinte é uma das situações mais frequentes na tributação contemporânea, especialmente em função da utilização disseminada do lançamento por homologação. Esta modalidade de lançamento firmou-se no ordenamento nacional, apesar da contrariedade expressa da doutrina nacional. Sua utilização representa uma democratização da administração tributária e seus vícios podem ser debitados mais às falhas de fiscalização e dos dissensos inseguros do Poder Judiciário do que a este instituto.

16.4.1 Constituição pela declaração do sujeito passivo

Diversos são os documentos que o contribuinte deve apresentar para declarar a ocorrência do fato gerador. Dentre eles podemos destacar:

a) Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF)

Trata-se de obrigação acessória instituída pela IN SRF n. 129, de 19 de novembro de 1986, com base no Decreto-lei n. 2.124, de 13 de junho de 1984. Este decreto-lei previa que o Ministro da Fazenda poderia eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal. O art. 5º previa em seu § 1º que: "O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, *constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito*".

A DCTF deve ser apresentada por contribuinte, pessoa jurídica, ou a ela

equiparado, para prestar informações relativas aos seguintes tributos e contribuições federais:

– IRPJ;

– Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

– Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF);

– CSLL;

– Contribuição para o PIS/Pasep;

– Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);

– Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), até 31 de dezembro de 2007;

– Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide-Combustível);

– Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação (Cide-Remessa); Contribuição do Plano de Seguridade do Servidor Público (PSS); e

– Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei n. 12.546, de 14 de dezembro de 2011.

Estão dispensadas da apresentação da DCTF:

– as Microempresas (ME) e as Empresas de Pequeno Porte (EPP), enquadradas no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pela Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006;

– as pessoas jurídicas que se mantiverem inativas durante todo o ano-calendário; e

– as autarquias e as fundações públicas federais instituídas e mantidas pela administração pública federal, em relação aos fatos geradores que ocorrerem até junho de 2011.

A DCTF é uma das formas de constituição do crédito tributário, em que o

contribuinte verifica a ocorrência do fato gerador, tornando-o líquido, certo e exigível. Foi extinta pela

b) Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP)

A GFIP foi instituída pela Lei n. 9.528/97, que determinou que desde a competência janeiro de 1999, todas as pessoas físicas ou jurídicas estão sujeitas ao recolhimento do FGTS, conforme estabelecem a Lei n. 8.036/90 e legislação posterior, bem como às contribuições e/ou informações à Previdência Social, conforme disposto nas Leis n. 8.212/91 e 8.213/91.

Determina o art. 33, § 7º, da Lei n. 8.212/91 que: "o crédito da seguridade social é *constituído por meio de notificação de lançamento*, de auto de infração e de confissão de valores devidos e não recolhidos pelo contribuinte". A GFIP tem por objetivo declarar à Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) os dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária, e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS.

Determina o § 1º do art. 242 do Decreto n. 3.048, de 6 de maio de 1999, que aprova o Regulamento da Previdência Social, que os valores das contribuições incluídos na GFIP, não recolhidos ou não parcelados, serão inscritos na dívida ativa do Instituto Nacional do Seguro Social, dispensando-se o processo administrativo de natureza contenciosa.

c) Guia de Informação e Apuração do ICM (GIA) e EFD ICMS IPI

As declarações do ICMS deviam ser realizadas por meio da *Guia de Informação e Apuração do ICM (GIA)*, atualmente substituída pela EFD ICMS IPI. Estas têm por base o art. 199 do Código Tributário Nacional que dispõe:

> A Fazenda Pública da União e a dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Desse modo, foi instituído o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais que tem como objetivos: i) a obtenção e permuta de informações de natureza econômica e fiscal entre os signatários; e ii) a simplificação do cumprimento das obrigações por parte dos contribuintes, por meio do Convênio s/n., de 15 de dezembro de 1970.

O art. 80 do Ajuste Sinief n. 01/96 determinou a partir de 1º de julho de 1996, que as unidades da Federação poderão exigir, dos contribuintes do ICMS, documento de informação e apuração do imposto.

Esse documento fiscal deverá informar o valor do imposto creditado ou pago relativo:

– a entrada de mercadoria ou bem destinados ao:

a) ativo imobilizado; e

b) uso ou consumo do estabelecimento;

– à diferença de alíquota interestadual.

A GIA, tal como a DCTF e a GFIP, constitui o crédito tributário, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador, da determinação de sua certeza e liquidez.

A exigência da GIA permanece, mesmo com a instituição da nota fiscal eletrônica (NF-e). Apesar das grandes alterações na emissão e gestão das informações fiscais, ainda é obrigatória a transmissão de arquivo ao Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (Sintegra), a emissão da GIA, dos livros fiscais e outras obrigações acessórias. Está dispensada a solicitação de Autorização para Impressão de Documentos Fiscais (AIDF) para a emissão de nota fiscal eletrônica.

O Escrituração Fiscal Digital (EFD) ICMS IPI faz parte do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Ele foi instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que busca promover a integração dos fiscos federal, estaduais e do Distrito Federal mediante a padronização, racionalização e compartilhamento das informações fiscais digitais.

O Convênio ICMS nº 143, de 15 de dezembro de 2006 e posteriormente o Ajuste Sinief 02, de 03 de abril de 2009, determinou o uso obrigatório para os contribuintes do ICMS e IPI do modelo EFD ICMS IPI[29].

d) Nota Fiscal Eletrônica

Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica - NFC-e é o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operações e prestações, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pela administração tributária da unidade federada do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador.

A NFC-e substitui:

- à Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2;

- o Cupom Fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), e;

- o Cupom Fiscal Eletrônico – SAT (CF-e-SAT).

A NFC-e é um documento fiscal eletrônico emitido para o consumidor final, dentro do regime do SPED fiscal. A NFC-e elimina a nota fiscal de venda ao consumidor, modelo 2, e o cupom fiscal. Trata-se de um documento que pode ter o DANFE impresso por uma impressora comum, sem necessidade de permissões ou a compra de acessórios caros.

Primeiramente, cumpre discorrer as diferenças quanto a NFC-e e NF-e. A Nota Fiscal Eletrônica (NFe) é emitida para registrar transações comerciais originadas de pessoas jurídicas, e sua adesão é obrigatória para contribuintes de ICMS que desejam registrar operações como vendas, devoluções, baixas de estoque, entre outras. Por sua vez, a Nota Fiscal do Consumidor Eletrônica (NFC-e) tem a finalidade de contabilizar para o estado o ICMS das mercadorias comercializadas pelo varejo para o consumidor final, de modo a substituir o antigo cupom fiscal emitido pelo ECF.

[29] Disponível em http://sped.rfb.gov.br/pasta/show/1573. Acesso dia 01.04.2022.

e) Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)

Um dos fenômenos mais revolucionários da administração tributária está na informatização e digitalização das obrigações acessórias, substituindo as antigas obrigações em papel e impressas por arquivos digitais. O Sistema foi instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped).

A validade dos atos jurídicos suporta-se na certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos. Existem três grandes projetos interligados: Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a NF-e - Ambiente Nacional. Outro aspecto relevante é a sua abrangência nacional, ao integrar as administrações tributárias federal, estadual e municipal.

f) Sistema de Escrituração Fiscal Digital (EFD) das Obrigações Fiscais Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial)

O eSocial instituiu uma nova revolução na simplificação, integração, unificação de declarações, digitalização e informatização das obrigações acessórias previdenciárias e trabalhistas. Ele foi instituído pelo Decreto nº 8373/2014 que determinou que empregadores passariam a comunicar ao Governo, de forma unificada, as informações relativas aos trabalhadores, como vínculos, contribuições previdenciárias, folha de pagamento, comunicações de acidente de trabalho, aviso prévio, escriturações fiscais e informações sobre o FGTS.

16.5 Revisão do lançamento tributário

O lançamento somente pode ser alterado nos termos do art. 145 do CTN, que assim determina:

> *Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:*
> *I – impugnação do sujeito passivo;*

II – recurso de ofício;

III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.

O lançamento regularmente notificado não pode ser alterado, a não ser em casos especialmente determinados. Antes da notificação, a espontaneidade permanece com o contribuinte, sendo que após este momento a revisão deve ocorrer em bases estritas. O lançamento notificado constitui o crédito tributário, presumindo que a sua revisibilidade somente poderá ocorrer em casos excepcionais.

O art. 146 do CTN impede a revisão do lançamento por mudança de critério jurídico. Assim determina o dispositivo:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

A jurisprudência tem entendido no mesmo sentido, como uma proteção contra a retroatividade das normas[30].

O lançamento pode ser revisado pela *impugnação* do sujeito passivo. Este é considerado o recurso administrativo que inicia a fase litigiosa de revisão do lançamento, conforme o art. 14 da Lei n. 12.715/2012, que trata do processo administrativo fiscal federal. Nesse sentido:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Infelizmente inexiste em nosso sistema um Código Nacional de Processo Administrativo ou Judicial, de tal modo que cada ente federado poderá editar normas sobre a matéria. A lei que trata do processo administrativo fiscal é utilizada como fonte de inspiração ou de referência material para as legislações estaduais e municipais.

O *recurso de ofício* está previsto no art. 34 do PAF como a possibilidade de revisão da decisão de primeira instância, quando ocorrer um julgamento favorável ao contribuinte. Determina o art. 34 que:

---

[30] REsp 412.904/SC; REsp 264.516/PR e REsp 65.858/RS.

> *Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:*
> *I – exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei n. 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*
> *II – deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.*

O lançamento poderá ser revisado de ofício por iniciativa da autoridade administrativa nos casos previstos no art. 149 do CTN. A revisão de ofício decorre do exercício da competência arrecadatória da administração tributária mediante uma atividade de cobrança plenamente vinculada (art. 3º do CTN). Trata-se, em suma, da aplicação do dever de exercício fiscal sob a égide do princípio da estrita legalidade.

O fisco possui a prerrogativa para poder proceder à *revisão de ofício* em casos em que existam ocorrências de fácil apuração e que não impliquem nulidade do auto. Determina o art. 147 do CTN que

> *Art. 147. [...]*
> 2 *§º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.*

O lançamento efetuado pelo contribuinte pode ser revisto de ofício pelo Fisco nos casos descritos no art. 149 do CTN. Determina este dispositivo que:

> *Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

A lista possui natureza exemplificativa, visto que o poder de revisão ou de lançamento decorre do dever da administração tributária em cumprir as normas do ordenamento jurídico. O dispositivo previsto no inciso I apresenta esta natureza claramente aberta do poder de revisão e lançamento de ofício, ao determinar que este seja previsto "I – quando a lei assim o determine".

São casos de revisão de ofício:

– quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na

forma da legislação tributária;

– quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

– quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória.

Quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade, haverá o lançamento de ofício, nos casos de lançamento de tributos previstos pelo art. 150 do CTN, ou seja, aqueles que possuem o lançamento por homologação.

São casos de lançamento de ofício:

– quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

– quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

O dispositivo se dirige àqueles que agiram com dolo, fraude ou simulação. Diferencia-se este dispositivo daquele previsto nos incisos antecedentes porque trata especificamente dos casos de intenção dolosa, enquanto os dispositivos anteriores se dirigem a condutas que implicam infrações fiscais objetivas.

No caso de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior, ocorrerá o lançamento de ofício ou revisão do lançamento que a autoridade administrativa tomar conhecimento de fato conhecido ou provado posteriormente ao momento do lançamento. Ressalte-se, nesse caso, a utilização de meios de fiscalização mais novos ou modernos, capazes de verificar com maior exatidão a ocorrência do fato gerador. Tal situação dar-se-á igualmente quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública (art. 149, parágrafo único). Veja-se que o dispositivo trata de revisão de ofício do lançamento efetuado pelo contribuinte, com o direito do fisco de proceder o lançamento de ofício, substituindo a iniciativa do contribuinte. A administração

tributária procede ao lançamento de ofício em alguns casos citados no art. 149 do CTN sem que tenha havido o lançamento por parte do contribuinte. Esse é o caso do inciso II que trata de ausência de declaração prestada pelo contribuinte.

Este é o caso igualmente do inciso VI que trata da constituição do crédito tributário quando ocorrer a falsidade, erro ou omissão de declaração obrigatória. Nesse caso, não haverá propriamente a revisão de lançamento, mas o lançamento de ofício de auto de infração.

O *lançamento e a revisão de ofício* possuem limites expressos. Não é possível revisar o lançamento já efetuado, salvo na presença de *vícios formais*.

O ônus da prova pode ser tanto do contribuinte quanto do fisco. Nos casos de pedidos de compensação, compete ao contribuinte a prova do seu direito de crédito, enquanto, nos casos de autuação por infrações, caberá ao fisco a prova do alegado. O ônus da prova e a sua distribuição entre as partes no processo administrativo são um instituto basilar à dinâmica probatória, não se caracterizando mero dever de investigação ou encargo de prova[31].

Cabe observar que o dever de colaboração possui limites derivados do princípio da proporcionalidade. Considera-se como uma *recusa legítima à exigência de cooperação com o fisco* quando esta se caracteriza sendo excessiva, desproporcional, impossível ou inadequada.

[31] Em sentido diverso XAVIER, Alberto. Ob. cit., p. 156.

17.

Causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário

O crédito tributário definitivamente constituído pode ter a sua exigibilidade suspensa nos casos expressamente previstos no art. 151 do CTN. Determina este dispositivo que:

> *Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*
> *I – moratória;*
> *II – o depósito do seu montante integral;*
> *III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*
> *IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança.*
> *V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Inciso incluído pela LCP n. 104, de 10.1.2001) (Vide Medida Provisória n. 38, de 13.5.2002)*
> *VI – o parcelamento. (Inciso incluído pela LCP n. 104, de 10.1.2001) (Vide Medida Provisória n. 38, de 13.5.2002)*
> *Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações assessórios dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.*

A listagem prevista no art. 151 do CTN possui *natureza exaustiva*, nos termos do art. 141 do CTN que determinou que:

> *Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.*

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário atua no *plano da eficácia temporal do crédito*. Este será plenamente válido, mas terá a sua exigibilidade protelada até a ocorrência de fato futuro. Três são os momentos previstos nessa dinâmica eficacial. Primeiro, exige-se a constituição definitiva do crédito tributário, em seguida, haverá a suspensão de sua exigibilidade pela utilização de algumas das modalidades suspensivas, previstas no art. 151. Por último, haverá a cessação da suspensão e o retorno à situação de exigência. Não existe a possibilidade da ocorrência de uma suspensão perpétua da exigência, o que configuraria como uma

espécie atípica ou indireta de extinção do crédito.

Muito tem se discutido sobre a possibilidade de ocorrência do lançamento durante a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Trata-se de um caso especialmente controverso em face da possibilidade do *lançamento preventivo da decadência*. Determina o art. 63 da Lei n. 9.430/96 esta espécie de lançamento:

> *Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.*

O texto legal apresenta um aparente paradoxo. Afinal, como pode existir um lançamento para prevenir a decadência de um crédito com exigibilidade suspensa?

O problema é da maior relevância prática e teórica, visto que a inércia da administração fiscal implicará a decadência do direito do fisco em constituir o crédito tributário, mesmo que exista uma causa suspensiva do seu direito de constituição (liminar em mandado de segurança, depósito etc.).

A jurisprudência tem se deparado com esse dilema e basicamente dois posicionamentos surgiram. De um lado, os defensores da desnecessidade do lançamento para prevenir a decadência nos casos de depósito judicial e, de outro, aqueles que defendem a exigência do lançamento mesmo em face de uma causa suspensiva.

Um exemplo de decisão no primeiro entendimento pode ser lida abaixo:

> NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VIA JUDICIAL ADEQUADA PELO VENCIDO. DEPÓSITO JUDICIAL. DESNECESSIDADE DA FORMAL CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. [...] 4. "No lançamento por homologação, o contribuinte, ocorrido o fato gerador, deve calcular e recolher o montante devido, independente de provocação. Se, em vez de efetuar o recolhimento simplesmente, resolve questionar judicialmente a obrigação tributária, efetuando o depósito, este faz as vezes do recolhimento, sujeito, porém, à decisão final transitada em julgado. Não há que se dizer que o decurso do prazo decadencial, durante a demanda, extinga o crédito tributário, implicando a perda superveniente do objeto da demanda e o direito ao levantamento do depósito. Tal conclusão seria equivocada, pois o depósito, que é predestinado legalmente à conversão em caso de improcedência da

> demanda, em se tratando de *tributo sujeito a lançamento por homologação, equipara-se ao pagamento no que diz respeito ao cumprimento das obrigações do contribuinte, sendo que o decurso do tempo sem lançamento de ofício pela autoridade implica lançamento tácito no montante exato do depósito*". (PAULSEN, Leandro. *Direito tributário.* 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 1.227) 5. Embargos de declaração parcialmente acolhidos, sem efeitos infringentes[1].

Note-se que nesse caso se defende a existência de um lançamento tácito, o que não se pode aceitar. O lançamento deve ser expresso nos termos do art. 142 do CTN que determina:

> *Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Em sentido diverso encontramos decisões que exigem o lançamento preventivo da decadência, conforme se vê:

> TRIBUTÁRIO. IPI. FORMA DE APURAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. DL 2.450/88 E LEI 7.799/89. CTN, ART. 151, II. DEPÓSITO JUDICIAL. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. DECADÊNCIA. LEVANTAMENTO DOS VALORES DEPOSITADOS. IM- POSSIBILIDADE ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO DA SENTENÇA. PRECEDENTES. O depósito do montante integral suspende a exigibilidade do crédito tributário impugnado, nos termos do art. 151, II, do CTN, mas não impede que a Fazenda proceda ao lançamento e, muito menos, que se abstenha de lavrar novas autuações sob o mesmo fundamento, paralisando apenas a execução do crédito controvertido. Transcorrido o prazo decadencial de cinco anos (art. 150, § 4º, do CTN), insuscetível de interrupção ou suspensão, e não efetuado o lançamento dos valores impugnados e depositados em juízo, há que se reconhecer a decadência do direito do fisco efetuar a constituição do crédito tributário. A jurisprudência deste Tribunal Superior firmou o entendimento no sentido de que o depósito para suspender a exigibilidade do crédito tributário só pode ser

[1] EDcl no REsp 736.918/RS, 1ª T., Rel. Min. José Delgado, j. 14-3-2006 – grifo nosso.

> convertido em renda da União, ou devolvido ao contribuinte, após o trânsito em julgado da sentença. Recurso especial prejudicado ante a superveniente perda de objeto[2].

O problema suscitado permanece quando se assume o pressuposto da possibilidade legal e necessidade administrativa do lançamento preventivo da decadência. Afinal, como pode ocorrer que exista um lançamento anterior ao crédito ou um lançamento provisório, precário? O problema prático decorria da impossibilidade do fisco proceder ao lançamento após o período de cinco anos, mesmo que a liminar fosse revogada ou o depósito judicial levantado.

O *lançamento preventivo* opera como uma forma de notificação do devedor da existência de um débito, bem como da ocorrência de uma das causas de interrupção da decadência. O lançamento preventivo converte-se em lançamento definitivo com a cessação da causa suspensiva.

Essa solução *sui generis* não passou pelo crivo da doutrina. Pelo contrário. A dificuldade teórica de prever o lançamento durante o período suspensivo do crédito tributário gerou muita perplexidade.

Três soluções foram vislumbradas. O primeiro entendimento parte da compreensão da possibilidade de a autoridade fiscal proceder ao lançamento do crédito tributário, impedindo apenas os atos de cobrança administrativos e judiciais (execução fiscal)[3].

O segundo entendimento parte da compreensão da impossibilidade do lançamento durante a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, visto que exige--se a constituição definitiva do crédito tributário para que possa haver a sua suspensão. O lançamento seria um pré-requisito lógico para a existência de uma das modalidades de suspensão[4].

Mesmo que o lançamento seja requisito necessário à exigibilidade haverá a possibilidade do lançamento, de tal modo que a suspensão somente se concretizará quando o crédito se tornar exigível[5]. Tal entendimento não explica como pode ocorrer

---

[2] REsp 464.343/DF, 2ª T., Rel. Min. Peçanha Martins, j. 2-2-2006.
[3] SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 803 e ss.
[4] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 16. ed., p. 435-436.
[5] TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, 12. ed., p. 284.

o lançamento no transcorrer de uma causa suspensiva do crédito tributário.

Um terceiro entendimento parte da compreensão de que a suspensão da exigibilidade antes da constituição do crédito se caracteriza como uma forma de "antecipação dos efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário" e quando a suspensão da exigibilidade ocorre após a constituição do crédito haverá os "efeitos ulteriores da suspensão exigibilidade do crédito tributário constituído". Essa compreensão é muito bem defendida pelo nobre Professor Eduardo Sabbag que demonstra a ocorrência de um "impedimento" de exigibilidade, e não uma suspensão propriamente dita.

O terceiro entendimento parte do pressuposto que o lançamento poderá ocorrer nos casos específicos de prevenção da decadência. Nessa situação, a suspensão da exigibilidade antecipa-se à constituição definitiva do crédito tributário.

Entendemos que existem duas situações distintas reguladas pelo art. 151 do CTN. De um lado, a *suspensão* antecipada e preventiva da exigibilidade do crédito constituído ou a ser constituído e, de outro, a *suspensão do crédito tributário definitivamente constituído*. No primeiro caso, o crédito ainda não está constituído, faltando algum elemento para que este se perfectibilize. Contudo, algumas das modalidades suspensivas ocorrem no ínterim formativo do crédito, como, por exemplo, o recurso administrativo. Nesse caso, não haverá a suspensão do crédito tributário, porque este ainda não existe. Tampouco a antecipação dos efeitos suspensivos do crédito tributário, visto que este poderá nem mesmo ser constituído. Não haveria possibilidade lógica de antecipar-se algo que pode não ocorrer. Como seria possível antecipar algo que não ocorrerá? Seria um caso de não ocorrência antecipada? O que existe é a aplicação de alguma modalidade suspensiva de modo preventivo para evitar a exigibilidade do crédito quando este for definitivamente constituído.

Assim, se é possível que algum fato realize a suspensão da exigibilidade do crédito, então também é possível que exista a suspensão preventiva. Veja-se que não haverá a antecipação dos efeitos, visto que somente poderá existir a suspensão quando o crédito for definitivamente constituído, de modo que os efeitos serão suspensos somente com a sua constituição definitiva. Tampouco as causas suspensivas preventivas impedem a constituição do crédito. A suspensão da

constituição do crédito não impede a fluência do prazo decadencial, exigindo o lançamento para evitar esta ocorrência. Se o fisco não proceder ao lançamento preventivo e a causa suspensiva for revogada ou extinta, poderá haver a decadência do direito de lançar o tributo.

O art. 151 trata da *suspensão do crédito tributário definitivamente constituído*, não se confundindo com a figura da *suspensão preventiva da exigibilidade do crédito tributário*. Um trata de um momento anterior à ocorrência do crédito e outro após a constituição. Veja-se que o lançamento praticado na vigência de uma *suspensão preventiva da exigibilidade do crédito*, ou seja, durante o período suspensivo, tem por objeto especial a prevenção contra a decadência do crédito tributário. Não se trata aqui de lançamento durante a suspensão do crédito tributário definitivamente constituído, o que não faria sentido.

A título exemplificativo vejamos o caso do lançamento para prevenir a decadência, mediante a concessão de uma medida liminar em mandado de segurança. Digamos que uma lei estabeleça a cobrança de um tributo aparentemente inconstitucional e que o contribuinte impetre um mandado de segurança requerendo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Nesse caso, considere-se que a norma foi publicada em 1º-9-2014 e a sua cobrança ocorrerá a partir de 1º-1-2015. Não há nesse caso ainda a constituição definitiva do crédito tributário, inclusive porque os fatos geradores ainda nem foram praticados. Também não há fatos geradores, obrigação tributária e muito menos crédito tributário. Como se falar, nesse caso, em suspensão do crédito tributário? Igualmente não se pode falar precisamente de antecipação dos efeitos do crédito tributário, porque estes poderão nem mesmo existir. Digamos que o contribuinte em virtude mesmo dessa nova norma desista de manter a atividade econômica que geraria a incidência da norma. Haveria a antecipação do inexistente?

Cremos que o que ocorre é um *pedido judicial de tutela para se impedir de modo preventivo a exigibilidade do crédito*. O objeto de processo está em obter um comando judicial que impeça à administração tributária que proceda aos atos de cobrança no caso de lançamento do crédito tributário. Esta estará suspensa até que a causa suspensiva seja levantada, pela revogação da liminar, do levantamento do depósito ou de outra modalidade suspensiva. O processo judicial estará atuando em

uma tutela preventiva do contribuinte, obstando a eficácia do crédito tributário. Não há comando judicial perquirindo se este pode ser lançado. Se ocorreu o fato gerador da obrigação correspondente, se foi determinada a matéria tributável, calculado o montante do tributo devido, identificado o sujeito passivo e/ou proposta a aplicação da penalidade cabível.

Este tem sido o entendimento do STJ sobre a matéria, assim vejamos:

> TRIBUTÁRIO.[...] MANDADO DE SEGURANÇA.MEDIDA LIMINAR. SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE. [...] 3. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, *mas não impossibilita a Fazenda de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar*. 4. Embargos de divergência providos[6].

Outro ponto relevante é esclarecido pelo parágrafo único do art. 151, que determina que a suspensão da exigibilidade do crédito não implica a dispensa o cumprimento das obrigações assessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes. Para que ocorra a suspensão da obrigatoriedade de um dever formal, deverá haver um provimento específico, direto e inequívoco de afastamento deste. Não há automatismo entre a suspensão da exigibilidade do crédito e dos deveres formais. Trata-se de esferas autônomas.

Um problema ainda mais instigante é sobre os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário sobre a fluência do prazo prescricional. Parte da doutrina fala em *suspensão da prescrição*, enquanto outra parte afirma existir tão somente a previsão da *interrupção da prescrição*. No caso da interrupção haverá o reinício da contagem do prazo prescricional, enquanto na suspensão há a retomada da contagem a partir do momento da ocorrência da causa suspensiva.

Aqueles que defendem a existência somente de *causas interruptivas da prescrição* citam o art. 174 do CTN que prescreve:

---

[6] EREsp 572.603/PR, 1ª T., Rel. Min. Castro Meira, j. 8-6-2005 – grifo nosso.

> *Art. 174. [...]*
>
> *Parágrafo único. A prescrição se interrompe:*
>
> *I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;*
>
> *II – pelo protesto judicial;*
>
> *III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;*
>
> *IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.*

Os que defendem a possibilidade de *suspensão da prescrição* citam como exemplo o art. 155 do CTN que determina que nos casos de moratória concedida com base em dolo ou simulação do beneficiado, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito.

Cabe esclarecer que *antes da constituição definitiva do crédito não há que se falar em causa suspensiva ou interruptiva da prescrição*. Não há como prescrever o que ainda não existe. Assim, durante processo recursal, administrativo ou reclamação, não há suspensão da prescrição.

Observe a didática ementa colhida da jurisprudência do STJ, que deixa evidente este modo de entender:

> TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ESGOTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. ART. 174, DO CTN. 1. A exegese do STJ quanto ao art. 174, *caput*, do Código Tributário Nacional, é no sentido de que, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se admite aduzir suspensão do crédito tributário, mas, sim, em um hiato que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão *ex-officio*. Consequentemente, somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do (REsp 485.738/RO, rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 13-09-2004, e REsp 239.106/SP, rel. Min. Nancy Andrighi, DJ de 24-04-2000). 2. Destarte, salvante os casos em que o crédito tributário origina-se de informações prestadas pelo próprio contribuinte (GIA e DCTF, por exemplo), a constituição do mesmo resta definitivamente concluída quando não pode mais o lançamento ser contestado na esfera administrativa. Conclusão esta que se coaduna com a suspensão de exigibilidade do crédito tributário pela oposição de recurso administrativo (artigo151, III, do CTN). 3. *In casu*, verifica-se que a Fazenda constituiu o crédito

> tributário em 26-06-1986, tendo o contribuinte interposto recursos administrativos em 28-07-1986 e em 22-06-1987, este último dirigido ao Conselho de Contribuintes. Da decisão final administrativa foi intimado em 30-11-1988, tendo sido a execução fiscal ajuizada em 05-08-1991 e efetivada a citação em 03-10-1991, o que demonstra a inocorrência da prescrição do crédito tributário sub judice, cujos fatos geradores operaram-se entre janeiro de 1984 e 31 de março de 1985. [...] 6. Ora, "a constituição definitiva do crédito tributário pressupõe a inexistência de discussão ou possibilidade de alteração do crédito. Ocorrendo a impugnação do crédito tributário na via administrativa, o prazo prescricional começa a ser contado a partir da apreciação, em definitivo, do recurso pela autoridade administrativa. Antes de haver ocorrido esse fato, não existe 'dies a quo' do prazo prescricional, pois, na fase entre a notificação do lançamento e a solução do processo administrativo, não ocorrem nem a prescrição nem a decadência (art. 151, III, do CTN)" (cf. REsp 32.843-SP, Min. Adhemar Maciel, in DJ de 26-10-1998). Na mesma senda foi o decidido no REsp n. 190.092-SP, relatado pelo subscritor deste, in DJ de 1º-07-2002). – Recurso especial não conhecido. (REsp 173.284/SP, rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 31-03-2003). 7. Recurso especial improvido[7].

Assim, salvo nos casos de constituição do crédito tributário pelo contribuinte, mediante lançamento por homologação (ex.: GIA, GFIP e DCTF), não se pode falar em constituição definitiva antes do término do procedimento de lançamento na esfera administrativa. O procedimento de lançamento incluirá igualmente a possibilidade de recurso pelo contribuinte ou de revisão pelo fisco.

A previsão de causas suspensivas da prescrição era disciplinada unicamente pelo Decreto n. 20.910, de 6 de janeiro de 1932, que regula a prescrição quinquenal de dívidas passivas da administração pública perante particulares. Esta norma era utilizada em sentido analógico para as dívidas de particulares perante o fisco, em face do princípio da isonomia. Esta determinava claramente que:

> *Art. 1º As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.*

---

[7] REsp 649.684/SP, 1ª T., Rel. Min. Luiz Fux, j. 3-3-2005 – grifos nossos.

> *[...]*
> *Art. 4º Não corre a prescrição durante a demora que, no estudo, ao reconhecimento ou no pagamento da dívida, considerada líquida, tiverem as repartições ou funcionários encarregados de estudar e apurá-la .*
> *Parágrafo único. A suspensão da prescrição, neste caso, verificar-se-á pela entrada do requerimento do titular do direito ou do credor nos livros ou protocolos das repartições públicas, com designação do dia, mês e ano.*

O grande questionamento é sobre a vigência desta norma, visto que a CF/88 estabeleceu expressamente que a matéria compete à lei complementar ("Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;"). No entanto, trata-se de uma lacuna legal. De um lado não se aplica o instituto da decadência porque houve o lançamento. De outro lado, não se trata de caso de prescrição porque o crédito não está ainda definitivamente constituído. A expressão intercorrente refere-se ao curso de um processo em andamento. Apesar da utilização inapropriada da terminologia "prescrição intercorrente" vemos que ela foi consagrada na doutrina e na jurisprudência, para se referir aos casos de extinção da pretensão administrativa pelo excesso na demora da Administração Fiscal. Trata-se de um limite temporal à possibilidade de *suspensão indefinida, perpétua ou absolutamente indeterminada da constituição definitiva do crédito.*

O tema tem suscitado diversos questionamentos, visto que a excessiva demora dos processos administrativos provocou a dúvida sobre a aplicação do instituto da prescrição intercorrente aos processos administrativos. A Súmula Carf n. 11 disciplinou expressamente que "não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal".

A jurisprudência do STJ, por sua vez, não firmou posição definitiva sobre o tema. Existem decisões favoráveis à suspensão da prescrição pela interposição de recurso administrativo[8] e outras contrárias[9]. Entendemos que, infelizmente, inexiste norma geral que estabeleça o instituto da prescrição intercorrente aos processos

---

[8] AgRg no REsp 1.088.111-SP.
[9] REsp 751.132/RS.

administrativos, contudo, não é lógico que inexista uma interpretação corretiva de casos abusivos.

Deve-se aplicar a *vedação dos processos intermináveis sem justificativa, com demora excessiva por falta de diligência do Estado-credor ou Estado-devedor*. Tais exigências decorrem do princípio constitucional da *duração razoável do processo* e mesmo do devido processo administrativo. Em nosso entender, são requisitos para aplicação da prescrição intercorrente por força constitucional: i) existência de processo administrativo com demora excessiva; ii) que a demora decorra da falta de diligências justificadas por parte da administração tributária; e iii) que tenha transcorrido mais de cinco anos após o último ato praticado. O prazo de cinco anos tem sido consagrado como regra de prescrição judicial e decadência e deveria ser utilizado como limite máximo de transcurso de um processo administrativo sem movimentação efetiva.

17.1 Moratória

O instituto da moratória está previsto de modo minucioso nos arts. 152 a 155 do CTN. Essa regulamentação detalhada possui justificativa. A moratória nada mais é do que uma dilação no prazo de pagamento do tributo e deve, com razão, estar submetida ao princípio da estrita legalidade. A moratória é resultado de um acordo entre o credor e o devedor, por meio de convenção, que autoriza a postergação do adimplemento do crédito tributário, nos termos e condições estabelecidos em lei. A exigência de claros limites legais para a concessão de moratória individual ou coletiva é claramente legítima, sob pena de ofensa do princípio da isonomia e da capacidade contributiva. O dispositivo possui coerência com o art. 3º do CTN que determina que a cobrança do tributo é atividade administrativa plenamente vinculada. Assim, a desoneração do tributo deve igualmente seguir regras estritas.

As razões para a moratória não estavam explicitadas no texto legal, de tal modo que se presume que sejam em razão da dificuldade de solvência por parte do devedor e por favor legal por parte da administração tributária. É justamente para preservar a integridade desse benefício fiscal que a norma jurídica deve ser restritiva. Em nosso entender, a moratória pode ser entendida como uma espécie de *renúncia*

fiscal, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF – LC n. 101/2000).

Determina a LRF a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, bem como atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias. Determina a LC n. 101/2000:

> *Art. 14. [...]*
> *I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias.*

Considera-se como renúncia fiscal:

> *Art. 14. [...]*
> 1 §º *A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.*

Apesar de inexistir menção expressa ao conceito de moratória neste dispositivo, cremos que a mesma se subsume diretamente ao mesmo.

Existe na doutrina um debate sobre a relação desta com o instituto do parcelamento, introduzido na LC n. 104/2001 no inciso VI do art. 151 do CTN. Entendemos que este é instituto diverso da moratória. Ambos institutos implicam em pagamento postergado e podem ser pagos em parcela única ou fracionada. Contudo algumas distinções relevantes poderiam ser citadas. A primeira é a exigência legal da inclusão das multas e juros no parcelamento, o que necessariamente não possui previsão expressa no CTN e irá depender da lei concessiva.

De outro lado, o parcelamento prevê a existência de dívida vencida a ser parcelada, enquanto a moratória pode se dirigir a débito vencido ou vincendo, conforme previsão na lei específica. Cremos que o parcelamento seja uma figura similar em muitos aspectos à moratória, de tal modo que o art. 155-A do CTN

determinou que: "§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória".

Determina o art. 152 do CTN que:

> *Art. 152. A moratória somente pode ser concedida:*
> *I – em caráter geral: a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira; b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado;*
> *II – em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior.*

A moratória deve ser estabelecida por meio de *lei específica*, em caráter geral ou específico. O texto do CTN fala em moratória em caráter individual, desde que autorizada por lei nas condições da moratória geral. Desse modo, não existe a previsão de lei concessiva de moratória individual. As leis devem obedecer ao critério da generalidade, com respeito ao princípio da igualdade. Não haveria sentido em prever uma lei dirigida a um contribuinte individual.

A *moratória individual* é concedida individualmente por meio de despacho administrativo, nos termos da exigência legal. A moratória geral é igualmente prevista em lei, mas dispensa a concessão de despacho individual da administração fiscal para a sua fruição. Na moratória individual, o ato administrativo de concessão é o fundamento normativo imediato para eficácia da moratória, sendo a lei a causa eficacial mediata. Não basta a lei, é necessário o despacho administrativo para a concessão de moratória possa produzir todos os seus efeitos. No caso da moratória geral, a eficácia da moratória dá-se diretamente pela lei e a sua fruição ocorre imediatamente ao início de vigência da norma legal.

A moratória pode ser igualmente autônoma ou heterônoma, nos termos do art. 152, I, do CTN. A *moratória autônoma* é aquela concedida pelo ente federado que possui competência tributária para instituir o tributo. Se for tributo municipal, será de competência dos municípios, e assim por diante.

No caso de *moratória heterônoma*, haveria a concessão de moratória por ente diverso daquele que possui o poder de tributar. O art. 152, II, *b*, do CTN prevê esta

hipótese no caso da União, conceder moratória a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, simultaneamente concedida aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado. Trata-se de um dispositivo de difícil implementação prática. O seu principal defeito, contudo, não é esse. A própria constitucionalidade do dispositivo merece exame.

A possibilidade de um ente federado conceder moratória de créditos tributários de outro ente federado exige um notório interesse nacional em situações muito excepcionais. Por certo, a justificativa do art. 152, II, b do CTN é deveras insuficiente. A mera condicionalidade de concessões simultâneas da União não é razão suficiente para autorizar a invasão de competência de outros entes federados. Cabe realizar uma análise profunda da situação específica e da alegada relevância. Cremos que somente em casos de relevante interesse nacional autorizaria a concessão de moratória geral aos tributos de todos os municípios, Estados ou União.

Sobre o tema, deve-se atentar para as discussões entabuladas sobre as isenções heterônomas, previstas no art. 151, III, da CF/88.

A moratória pode se circunscrever expressamente a determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos. O dispositivo possui uma lógica clara, visto que a fatalidade ou calamidade pode atingir mais duramente determinada região ou setor econômico.

> *Art. 153. A lei que conceda moratória em caráter geral ou autorize sua concessão em caráter individual especificará, sem prejuízo de outros requisitos:*
> *I – o prazo de duração do favor;*
> *II – as condições da concessão do favor em caráter individual;*
> *III – sendo caso:*
> *a) os tributos a que se aplica;*
> *b) o número de prestações e seus vencimentos, dentro do prazo a que se refere o inciso I, podendo atribuir a fixação de uns e de outros à autoridade administrativa, para cada caso de concessão em caráter individual;*
> *c) as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado no caso de concessão em caráter individual.*

A lei autorizativa da concessão de moratória individual ou geral deve obedecer requisitos mínimos e obrigatórios, tais como o prazo de duração do favor e as condições da concessão do favor em caráter individual. Outros requisitos podem ser adicionados, tais como: i) determinar os *tributos* a que se aplica; ii) o *número de prestações* e seus vencimentos, para cada caso de concessão em caráter individual; e iii) as *garantias* que devem ser fornecidas pelo beneficiado no caso de concessão em caráter individual.

A moratória poderá abranger tanto os créditos constituídos quanto aqueles em fase de constituição, assim:

> *Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.*

Determina o art. 155 do CTN que a concessão da moratória em caráter individual:

> *não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:*
> *I – com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;*
> *II – sem imposição de penalidade, nos demais casos.*

A moratória poderá ser revogada sempre que comprovadamente as suas condições para concessão forem descumpridas. A moratória é um favor legal condicionado a requisitos legais. Haverá imposição de penalidades sempre que o descumprimento ocorrer em razão de fraude ou dolo. Haverá exclusão do cômputo do prazo prescricional, desde a concessão, sempre que a moratória for revogada por motivo de dolo ou simulação.

Cabe observar que o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito. No caso de revogação sem imposição de penalidade, esta só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.

17.2 Depósito do montante integral

O depósito do crédito tributário é ato espontâneo e voluntário do sujeito passivo que pretende garantir o débito, como forma de preservação de seus direitos, podendo ser realizado em sede administrativa ou judicial. O depósito estabelece a garantia do débito com o propósito de contestar o crédito tributário, distinguindo--se, dessa forma, de outras formas de suspensão da exigibilidade, tais como a moratória e o parcelamento. Nesses dois casos, a suspensão decorre de uma dilação ou fracionamento do pagamento do crédito tributário, sem que exista contestação do mesmo. A causa do depósito integral é justamente possibilitar a contestação segura do crédito tributário[10].

O depósito não se constitui como forma de *pagamento* e não se confunde com este, tampouco com a *consignação em pagamento*. O depósito pretende a suspensão da exigibilidade do crédito contestado e não a sua extinção imediata. Trata-se de forma suspensiva da exigibilidade e não forma extintiva, tal como o pagamento e a consignação em pagamento. Quem quer pagar reconhece o débito. No caso do depósito, o depositante está justamente questionando a sua existência.

O depósito distingue-se igualmente da *ação cautelar de oferecimento de bens em garantia.* Ambas estabelecem uma relação de garantia, contudo, o depósito deve ser necessariamente em dinheiro e é causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, enquanto a *cautelar de oferecimento de bens* pode ser realizada com garantia por outras modalidades de bens e não suspende a exigibilidade do crédito tributário.

O depósito possui os seguintes efeitos:

---

[10] PERLINGEIRO, Ricardo. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo depósito do montante integral. Aspectos processuais. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, ano 34, n. 135, jul.-set. 1997.

i) estabelece uma *relação de garantia* do crédito tributário, mantendo o montante integral controverso íntegro até o final da disputa administrativa ou judicial. Esta relação pretende garantir o cumprimento da obrigação tributária original[11];

ii) acarreta a *purgação da mora* liberando o devedor de proceder o pagamento do crédito tributário no termo legal, postergando para o caso da sua conversão em renda, caso exista a vitória do entendimento do fisco;

iii) *suspende a exigibilidade do crédito tributário,* quando realizada no montante integral do valor contestado, inibindo a possibilidade de praticar atos posteriores de constituição ou cobrança do crédito tributário;

iv) impede atos posteriores de cobrança e o ajuizamento de *execução fiscal* ou a sua extinção se for posteriormente proposta[12];

v) provoca *indisponibilidade jurídica e econômica do valor depositado* até que o litígio tenha sido solvido, administrativa ou judicialmente;

vi) trata-se *relação jurídica pendente* de solução administrativa ou judicial. Não se configura como situação permanente, mas que exige solução, provocando ou a conversão em renda ou a devolução do valor depositado ao depositante.

O depósito, apesar de ser um ato espontâneo, se constitui em relação de garantia de *natureza não contratual*. Não se trata de um pacto acordado entre a administração fiscal e o contribuinte-devedor[13], especialmente pela ausência da anuência do Fisco quanto a oportunidade e motivação do depósito. Para o fisco, seria muito mais conveniente a aceitação inconteste pelo contribuinte da cobrança realizada e o recebimento definitivo do numerário. Cabe a este tão somente se manifestar sobre a correção e integralidade do montante depositado. O depósito pode ser efetuado de crédito vencido ou vincendo, constituído ou em constituição[14]. O critério fundamental é que o crédito seja capaz de apuração líquida e certa. O que se afasta é a possibilidade de depósito de valores ilíquidos ou incertos.

---

[11] MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 413.

[12] REsp 1.140.956/SP.

[13] Em sentido diverso veja-se MACHADO, Hugo de Brito. Extinção dos depósitos na garantia do juízo". *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 41, p. 13.

[14] REsp 10.084/SP.

O STJ firmou posição ao afirmar que o depósito é direito subjetivo do contribuinte, que deve ser exercido voluntariamente, sendo desnecessária a aceitação por parte do Fisco[15]. Não há necessidade de autorização judicial, podendo ser realizada nos autos da ação principal ou incidental. Nada impede, contudo, ao juízo proceder ao exame preliminar da existência de carência da ação, pela falta dos pressupostos fundamentais do direito de ação (interesse processual, legitimidade das partes ou possibilidade jurídica do pedido).

Note-se que o depósito mencionado no dispositivo é diverso daquele depósito previsto como condição para a oposição de recursos, denominado de *depósito recursal*[16]. O depósito suspensivo não é condição para recurso, conforme orientação consolidada na Súmula Vinculante 21 que determina que: "É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo".

Este entendimento firmou-se a partir da compreensão de que a exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos como condição de admissibilidade de recurso administrativo constituía sério obstáculo ao exercício do direito de petição (CF, art. 5º, XXXIV) e prejudicava substancialmente o princípio do contraditório (CF, art. 5º, LV). Tal exigência pode se caracterizar como supressão do direito de recurso em violação ao princípio da proporcionalidade[17].

A Súmula Vinculante 21 do STF possuía como precedente a Súmula 373 do STJ que determinava que: "É ilegítima a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo"[18].

Na esfera administrativa, inexistem regras claras para a sua operacionalização, sendo que a sua praticidade é contestada, dado que o recurso administrativo mesmo sem garantia suspende a exigibilidade do crédito tributário. Não há necessidade que se proceda o depósito já que o recurso administrativo alcança os mesmos efeitos de suspensão da exigibilidade.

---

[15] REsp 466.362/MG.
[16] Medida Provisória 1.621-30/97.
[17] ADI 1.976.
[18] A Súmula possuía como precedente o REsp 953.664. O artigo questionado foi art. 32 da MP n. 1.699-41/1998, convertida na Lei n. 10.522/2002, que deu alterou a redação do art. 33, § 2º, do Decreto n. 70.235/72.

O *depósito administrativo federal* está previsto no art. 43, § 1º, do Decreto n. 70.235/72, que determina que ocorrerá o depósito para evitar a correção monetária do crédito tributário ou para liberar mercadorias, acarretando a conversão em renda do montante depositado, se o sujeito passivo não comprovar, no prazo legal, a propositura de ação judicial[19].

Este depósito poderá ocorrer também na Caixa Econômica Federal, voluntariamente pelo contribuinte, sendo este em dinheiro e com o propósito de eximir da incidência de juros e outros acréscimos legais no processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários[20].

No caso de o valor depositado não for suficiente para cobrir o crédito tributário, haverá a cobrança do saldo faltante e, se houver excesso, haverá restituição da quantia excedente[21].

Determina o art. 43, § 1º, do Decreto n. 70.235/72 que a quantia depositada para evitar a correção monetária do crédito tributário ou para liberar mercadorias será convertida em renda se o sujeito passivo não comprovar, no prazo legal de 30 dias, a propositura de ação judicial.

É possível a alteração do depósito administrativo em judicial, desde que não tenha ocorrido ainda a conversão dos valores em renda. Caso esta já tenha ocorrido anteriormente ao ajuizamento da ação, não será possível a transformação. Nesse caso, a sucumbência será da Fazenda, no caso de esta ter operado a conversão em renda sem anuência do contribuinte.

O depósito deverá ser no montante integral, ou seja, no montante em disputa com o fisco, incluindo-se principal e acessórios (multa e juros). Deverá ser igualmente em dinheiro, nos termos da Súmula 112 do STJ, que determinou: "o depósito somente suspende a exigibilidade do crédito se for integral e em dinheiro". Desse modo, se ainda não foi realizado o lançamento, este deverá ser no montante do tributo e no caso de lançamento efetuado deve abranger o principal e acessórios. Não se admite a substituição do depósito em dinheiro por fiança bancária (AgRg no REsp 1.046.930/ES), títulos da dívida pública (REsp 84.675/SP) ou outros meios.

---

[19] AgRg no REsp 649.698/MG.
[20] Decreto n. 93.872/86.
[21] Art. 43, § 2º, do Decreto n. 70.235/72.

O depósito judicial poderá ser solicitado incidentalmente ou em ação cautelar inominada. Nesse caso, o objeto da tutela buscada é garantir a dívida ou mesmo possibilitar a emissão de certidão positiva com efeito de negativa. Note-se que tal situação pode ser favorável ao contribuinte nos casos em que a dívida tenha sido definitivamente constituída e não tenha ainda sido realizada a execução fiscal. Nesses casos, pode ser do interesse do contribuinte antecipar a garantia do débito para ter acesso a certidões, especialmente se o contribuinte for contratante com o setor público.

O depósito pode ser utilizado como forma de garantia em *ações judiciais com tutela liminar*. Nesses casos, o objetivo do contribuinte pode ser a proteção contra a cobrança dos juros moratórios no caso de uma eventual derrota judicial. O depósito pode ser utilizado em qualquer modalidade de ação, seja esta anulatória, declaratória, mandado de segurança ou em ações cautelares.

Existe viva discussão judicial sobre a possibilidade de o fisco proceder ao levantamento dos valores depositados no caso de vitória judicial do contribuinte que possui outros débitos para com a Fazenda Pública. Em diversas decisões, o STJ estabeleceu o entendimento de que não é lícito ao Fisco apropriar-se do valor depositado sob o argumento da presença de outras dívidas do contribuinte[22].

No caso de derrota judicial, haverá a conversão do depósito judicial em renda, com a consequente extinção do crédito tributário.

Deve-se ressaltar que o depósito do montante integral não se constitui em pressuposto para o questionamento judicial do tributo, dado que tal exigência ofenderia o direito ao acesso ao Judiciário, bem como ao contraditório previsto no art. 5º, XXXV, da CF[23]. Tem sido questionada a constitucionalidade do art. 38 da Lei de Execuções Fiscais, que exige o depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos preparatórios, para ingresso de ação anulatória do ato declarativo da dívida.

Determina este dispositivo legal que:

---

[22] REsp 297.115/SP.

[23] "Art. 5º [...] XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito."

> *Art. 38. A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.*

A Súmula 247 do extinto TRF fulminou esta restrição de direito fundamental do contribuinte ao determinar que: "não constitui pressuposto da ação anulatória do débito fiscal o depósito de que cuida o art. 38 da Lei n. 6.830/80". A Súmula Vinculante do STF de 28, de 3 de fevereiro de 2010, determinou que: "É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário".

Determina a legislação que, após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do juízo competente, nos termos do art. 32, § 2º, da Lei n. 6.830/80. Determinou a Lei n. 9.703, de 17 de novembro de 1998, que dispõe sobre os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais, que após o trânsito em julgado o valor depositado será:

> *Art. 4º [...]*
> *I – devolvido ao depositante pela Caixa Econômica Federal, no prazo máximo de vinte e quatro horas, quando a sentença lhe for favorável ou na proporção em que o for, acrescido de juros, na forma estabelecida pelo § 4º do art. 39 da Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e alterações posteriores; ou*
> *II – transformado em pagamento definitivo, proporcionalmente à exigência do correspondente tributo ou contribuição, inclusive seus acessórios, quando se tratar de sentença ou decisão favorável à Fazenda Nacional.*
> 4 §*º Os valores devolvidos pela Caixa Econômica Federal serão debitados à Conta Única do Tesouro Nacional, em subconta de restituição*.

Uma questão da maior relevância é quanto a *possibilidade do levantamento do valor do depósito*, tanto pelo contribuinte quanto pelo Fisco antes da solução definitiva do litígio [24] . Considera-se um efeito importante do depósito a

[24] CAVALCANTE, Denise Lucena. O depósito judicial como garantia do crédito tributário: análise do art.

indisponibilidade jurídica e econômica do valor depositado deste até que o litígio tenha sido resolvido, administrativa ou judicialmente. Assim, não podem ser unilateralmente levantados antes da decisão judicial definitiva, seja pela contribuinte ou pelo fisco. A sua conversão em renda extinguiria a relação provisória de garantia e a transmutaria em ato definitivo de extinção do crédito tributário. Compreendemos que somente após o trânsito em julgado da sentença é que a garantia poderá se transmutar em modo de pagamento. Até este momento, o crédito tributário encontra-se[25] contestado[26].

Outra questão relevante apresentada pela doutrina refere-se ao procedimento a ser adotado no caso de *extinção do processo sem resolução do mérito*. O depósito judicial do montante integral é uma espécie de relação jurídica pendente de solução e, portanto, não se configura como definitiva, exigindo a sua conversão em renda ou a devolução do valor depositado ao depositante. As sentenças sem resolução do mérito são sentenças terminativas, que não produzem coisa julgada material, estando previstas no art. 485 do CPC, que determina os casos de sua decretação:

> *Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando:*
> *I – indeferir a petição inicial;*
> *II – o processo ficar parado durante mais de 1 (um) ano por negligência das partes;*
> *III – por não promover os atos e as diligências que lhe incumbir, o autor abandonar a causa por mais de 30 (trinta) dias;*
> *IV – verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo;*
> *V – reconhecer a existência de perempção, de litispendência ou de coisa julgada;*
> *VI – verificar ausência de legitimidade ou de interesse processual;*
> *VII – acolher a alegação de existência de convenção de arbitragem ou quando o juízo arbitral reconhecer sua competência;*

151, II, do CTN. *Revista Virtual da AGU*, ano II, n. 16, nov. 2001.

[25] MACHADO, Hugo de Brito. Depósito judicial e lançamento por homologação". *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 49, out. 1999, p. 53. Transferência de Depósitos Judiciais e Extra-judiciais para o Tesouro Nacional. *Direito tributário – temas pontuais*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 158.

[26] "AÇÃO DECLARATÓRIA. DEPÓSITO SUSPENSIVO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LEVANTAMENTO. Somente poderá ser levantando, ou con- vertido em renda, o depósito judicial destinado a suspender a exigibilidade do crédito tributário, após o trânsito em julgado da sentença. Lei n. 6.830 de 22-09-1980, arts. 32, § 2º, e 38. Recurso ordinário desprovido." (RMS 4.231/DF, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, 2ª T., j. 14-11-1996)

VIII – homologar a desistência da ação;

IX – em caso de morte da parte, a ação for considerada intransmissível por disposição legal; e

X – nos demais casos prescritos neste Código.

Veja-se que, na multiplicidade de casos previstos de extinção da relação de garantia tributária, alguns casos podem ocorrer com mais frequência, tais como: em decorrência da inépcia da inicial; pela demora na promoção do andamento do processo; pela ausência dos elementos de constituição e desenvolvimento regular do processo, pela confusão entre autor e réu, entre outros.

Existem duas grandes possibilidades quando da extinção do processo sem julgamento do mérito: a conversão em renda do depósito ou o levantamento dele pelo próprio contribuinte[27]. Entendemos que alguns critérios devem ser utilizados para esta definição. Como regra geral, a extinção do processo deve implicar extinção da relação de garantia do crédito tributário controvertido e, portanto, ter o seu valor devolvido ao contribuinte-depositante. Considerando que não houve manifestação sobre a correção ou não da pretensão do contribuinte, o objeto do depósito se desfez com a sentença de extinção do processo. Como não houve manifestação sobre o mérito do processo, o valor depositado deve ser devolvido. O crédito tributário permanecerá hígido, contudo, visto que inexistiu a sua desconstituição.

Poderíamos perguntar: se o processo foi extinto sem julgamento de mérito e a relação de garantia se desfez por que este valor não pode ser utilizado para quitar o débito declarado do contribuinte como o montante integral controverso? Algumas decisões do STJ entenderam nesse sentido[28]. O STJ utilizou os seguintes argumentos para fundamentar a sua tese:

i)o depósito se constitui inicialmente em direito do contribuinte em estabelecer uma garantia quanto ao crédito questionado, mas após o depósito ser realizado ele passa a ser igualmente uma garantia do fisco de que o crédito tributário será pago no caso de derrota do contribuinte;

---

[27] SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 848.
[28] AgRg no Ag 756.416/SP.

ii) não existe previsão legal para o levantamento do depósito pelo contribuinte no caso de sentença terminativa. A legislação trata apenas do levantamento pelo contribuinte quando ocorre sentença de mérito favorável, de tal modo que o valor deve ser convertido em renda em favor do Fisco, conforme o art. 32 da Lei n. 6.830/80;

iii) a sentença sem resolução de mérito se constitui em uma forma de decisão desfavorável à pretensão do contribuinte, de tal modo que o valor depositado deve ser revertido para pagamento do crédito tributário.

Cremos que este entendimento não deve prosperar, dado que o depósito pode ter sido realizado perante a presença de uma cobrança fundada em lei inconstitucional ou carente de legalidade. Nestes casos, não haveria sentido em se converter em renda um valor que não possui fundamento constitucional e que deverá ser posteriormente devolvido ao contribuinte. O correto seria julgar definitivamente o caso e depois definir a destinação do valor depositado.

A extinção do processo, nesses casos, pode ocorrer igualmente por outros motivos que impossibilitariam a sua conversão em renda, tais como: ilegitimidade passiva do fisco, falta de identificação do crédito tributário garantido, existência de pagamento em duplicidade, prescrição ou decadência da dívida cobrada etc. São tantos os casos que podem acarretar a extinção sem julgamento do mérito que a mera conversão do depósito em renda geraria uma miríade de situações injustas. O STJ tem decidido neste sentido[29].

Cabe ressaltar que o depósito do montante integral não se constitui em uma forma de *confissão de dívida* e tampouco em *pagamento provisório* realizado sob condição resolutiva. Trata-se de uma relação de garantia de débito. Se fosse uma confissão de débito, poder-se-ia concordar com a sua conversão imediata em renda, mas não se trata do caso. No depósito, estamos perante um caso de questionamento do crédito tributário e não de sua confissão, de garantia para uma dívida controvertida e não em pagamento antecipado. Nesse ponto, o depósito difere da consignação em pagamento. Esta se constitui em modo de extinção do crédito tributário com a confissão e subsequente pagamento.

---

[29] REsp 901.052/SP e EREsp 548224/CE.

A análise dos julgados do STJ demonstra que os precedentes citados procederam a uma confusão entre o depósito facultativo do art. 151, II, do CTN e o depósito cautelar para liberar mercadorias estrangeiras, previsto na Lei n. 2.770/56[30].

O STJ partilhou igualmente a tese de que o depósito seria uma espécie de lançamento por homologação. O contribuinte apura o montante devido do tributo e procede o depósito. Tal qual nesta modalidade de lançamento haveria uma espécie de confissão da dívida. Adotou este entendimento o STJ no julgamento do AgRg no REsp 969.579/SP, Rel. Min. Castro Meira, que entendeu que:

> PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. ART. 151, II, DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONVERSÃO EM RENDA. DECADÊNCIA.
>
> 1. Com o depósito do montante integral ou equivalente fiança bancária tem-se verdadeiro lançamento por homologação. O contribuinte calcula o valor do tributo e substitui o pagamento antecipado pelo depósito, por entender indevida a cobrança. Se a Fazenda aceita como integral o depósito, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito, aquiesceu expressa ou tacitamente com o valor indicado pelo contribuinte, o que equivale à homologação fiscal prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

Em nosso entender, não se trata de verdadeiro pagamento nem mesmo de lançamento valor incontroverso. Não havendo verdadeiro ato de lançamento, deve esta tese ser recebida com reservas. Não há como substituir o lançamento porque, além de indicar o montante devido, deve-se verificar a base de cálculo, alíquota, o motivo do ato administrativo (lei aplicável) e outros elementos que não podem ser substituídos pela decisão judicial. Esta não tem competência para proceder o lançamento, mas tão somente controlar a sua legalidade e constitucionalidade.

---

[30] "Art. 1º Nas ações e procedimentos judiciais de qualquer natureza, que visem obter a liberação de mercadorias, bens ou coisas de qualquer espécie procedentes do estrangeiro, não se concederá, em caso algum, medida preventiva ou liminar que, direta ou indiretamente importe na entrega da mercadoria, bem ou coisa.
Art. 2º No curso da lide ou enquanto pender recurso, mesmo sem efeito suspensivo, da sentença ou acórdão, a execução de julgado que determinar a entrega ou a vinda do exterior de mercadorias, bens ou coisas de qualquer natureza, não será ordenada pelo juiz ou Tribunal antes que o autor ou requerente preste garantias de restituição do respectivo valor, para o caso de, afinal, decair da ação ou procedimento".

O fisco, por sua vez, deveria proceder ao lançamento para prevenção da decadência enquanto o valor controverso estivesse depositado. Desse modo, caso houvesse a extinção do processo sem julgamento do mérito, não haveria o risco da decadência do direito do fisco em constituir o crédito tributário. A legislação federal prevê expressamente esta possibilidade no art. 63 da Lei n. 9.430/96[31].

17.3 Reclamações e recursos administrativos

As reclamações e os recursos administrativos são outra modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Os recursos administrativos demonstram a irresignação do contribuinte contra o crédito que está lhe sendo cobrado.

17.3.1 Contencioso administrativo em matéria tributária

Existem dois grandes modelos históricos de controle dos atos administrativos no direito comparado. De um lado, possuímos o modelo francês de *jurisdição administrativa* e, de outro, o modelo inglês de *jurisdição única*. O modelo brasileiro de controle dos atos administrativos em matéria tributária seguirá um caminho misto, permitindo tanto o recurso à esfera administrativa quanto a esfera judicial.

O *modelo francês de jurisdição administrativa* surge com a França napoleônica e a atividade do Conselho de Estado. Cabe recordar que neste período o pensamento jurídico era essencialmente dirigido ao conhecimento do direito privado. O direito público tal como o conhecemos estava somente em seu início e os elaboradores franceses tinham pouco substrato onde se amparar. Este modelo surge durante os fortes confrontos entre o monarca francês e o judiciário durante o *Ancien Régime* e depois entre o regime revolucionário e a magistratura. A magistratura no período pré-revolucionário era formada por cargos comprados ou adquiridos

[31] "Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001)".

hereditariamente, havendo constantes críticas à corrupção do modelo.

A luta pela modernização e profissionalização da jurisdição era motivo constante de disputas com o rei e, posteriormente, com o governo revolucionário. É no ápice desta disputa que é editada a Lei de 16-24 de agosto de 1790 que realizou a separação das funções administrativas das funções judiciárias e subordinou os juízes ao domínio da Lei e do Estado. Esta, em seu art. 13, determinou que:

> *Art. 13. Funções judiciais são distintas e deverão sempre permanecer separadas das funções administrativas. Os juízes não podem, sob pena de abuso de autoridade, perturbar, de qualquer forma, as atividades dos órgãos de administração ou convocar os administradores por causa dos diretores de suas funções*[32].

Forja-se nesse modelo a compreensão de que os atos da administração sofrerão o controle somente por meio do contencioso administrativo praticado pelo Conselho de Estado (*Conseil d'*État). Este modelo foi mantido pela França em sua reforma administrativa de 1953 e pela Constituição de 1958.

O modo francês fez escola no continente europeu, disseminando rapidamente a disciplina do direito administrativo como ramo autônomo do Direito, distinto do direito constitucional. A Alemanha, Portugal e Itália assumiram rapidamente a noção de um campo novo de estudos: os princípios de direito administrativo. A Itália destacar-se-á com a obra seminal de *Gian Domenico Romagnosi*, publicada 1814, denominada de *Príncipii fondamentali de diritto amministrativo*.

A origem do *modelo de jurisdição una* é atribuído à tradição inglesa. Neste modelo, o controle dos atos administrativos é submetido ao Judiciário, que possui jurisdição para julgamento de toda a espécie de litígios (públicos e privados). Este surge com as disputas contra o poder absoluto do monarca inglês e contra os abusos cometidos pelos servidores reais[33].

---

[32] "Art. 13. Les fonctions judiciaires sont distinctes et demeureront toujours séparées des fonctions administratives. Les juges ne pourront, à peine de forfaiture, troubler, de quelque manière que ce soit, les opérations des corps administratifs, ni citer devant eux les administrateurs pour raison de leurs fonctions."

[33] ARAUJO, E. N. O direito administrativo e sua história. *Revista da Faculdade de Direito da U.S.P.*, São Paulo, v. 95, 2000, p. 147-166.

Inicialmente, os pleitos perante o soberano real eram realizados na *Court of King's Bench.* Após a conquista normanda (1066) os pleitos eram realizados perante o próprio soberano, ou seja, corte *coram rege* ("perante o rei"). Em seguida, o monarca passou a indicar uma corte para ouvir em seu nome os pleitos de seus súditos, denominada de *Curia Regis*. Esta será a origem inicial do sistema judicial da *common law*.

O modo inglês seguiu um caminho diferente do modelo francês[34]. A principal crítica foi registrada por *Albert Venn Dicey* na obra *Leituras Introdutórias para o estudo do direito constitucional (Lectures introdutory to the study of law of the Constitution*[35]). Nesta obra, o autor criticava a inflexibilidade e rigidez do modelo jurídico francês, mas especialmente o tratamento privilegiado que a administração pública recebia perante jurisdição.

Para o modelo britânico, o controle dos atos administrativos exigia um tratamento isonômico entre particulares e autoridades perante o império do Direito (*rule of law*)[36]. Esta reinaria soberana sobre todas as pessoas e instituições, com autoridade para aplicar punições a qualquer ato ilegal cometido por qualquer pessoa. Segundo *Dicey*: "Entre nós, qualquer funcionário, do Primeiro Ministro até um policial ou coletor de impostos, responde por qualquer ato perpetrado sem justificação legal da mesma forma que qualquer outro cidadão"[37].

A supremacia do direito comum significava em última instância o poder dos juízes em controlar o Poder Executivo, enquanto em França a *séparation des pouvouirs* significava o poder de o governo controlar os juízes. Não haveria uma autonomia de um direito administrativo perante o direito constitucional na *common law*. Dicey chegava ao ponto de alegar que o legalismo inglês (*Englisch legalism*) era dificilmente consistente com a existência de um corpo especializado capaz de lembrar "a administração" (*the administration*), ou o que quer que isso signifique.

---

[34] SCHWARTZ, Bernard. *French administrative law and the common-law world*. New York: New York University Press, 1954.

[35] DICEY, Albert Venn. *Lectures introdutory to the study of law of the Constitution*. London/New York: MacMillan, 1889, p. 393 e 394.

[36] "[...] all men are In: England subject to the law of the realm." (DICEY, Albert Venn. Ibidem, p. 182)

[37] "With us, every official, from the Prime Minister down to a constable or a collector of taxes, is under the same responsability for every act done without legal justification as any other citizen." (Ibidem, p. 181)

A resposta a esse ataque direto de Dicey foi muito bem feita por Maurice Hauriou, em sua obra *Précis de Droit Administrative*, de 1900. Nessa obra, inicia o autor afirmando que a experiência francesa de criação do direito administrativo foi "uma reação violenta da razão geométrica contra a complexidade desordenada do Antigo Regime" ("elle fut une réaction violente de la raison géométrique contre la complexité désordonnée de l'ancien régime")[38].

Em resposta Dicey afirmava que se deveria distinguir entre a *função administrativa* e o *regime administrativo*. A função administrativa significava simplesmente o exercício de serviços públicos orientados para a realização do bem comum, estando presente em todos os países, incluindo-se a Inglaterra. O regime administrativo era uma característica nacional da França, ou seja, de uma forma rigidamente estruturada e centralizada da função administrativa.

Hauriou questionou igualmente a afirmação de Dicey que existem somente dois grandes modelos históricos de controle dos atos administrativos no direito comparado. Para este, cada país assumiu a sua experiência nacional de estruturação da função pública e de direito administrativo, sendo que nem todos os países adotaram um regime administrativo ao estilo francês[39].

Portugal construirá um dos primeiros impérios modernos, junto com a Espanha. Este ainda hoje é motivo de espanto, tanto pela dimensão magnífica quanto pelos resultados alcançados. A necessidade prematura de formação e financiamento fiscal do Estado nacional português, submetido a pressões de todas as ordens, de um lado os mouros e de outro o império espanhol, implicou o surgimento precoce de uma vasta estrutura administrativa, claramente presente na bela literatura financista de origem lusa, ainda inexplorada pela doutrina nacional e que muito antecipou sua época e prognosticou soluções avante de seu tempo. Se formos verificar com cuidado, essa literatura ainda se encontra absolutamente inexplorada em sua riqueza e originalidade, chamando a atenção a quantidade de obras publicadas e a qualidade destes escritos.

---

[38] HAURIOU, Maurice. *Précis de droit administrative*. Paris: Librarie de la Societé du Recueil Général des Lois & des Arrets, 1900, Preface.
[39] Ibidem, p. 1.

A Constituição Portuguesa, de 23 de setembro de 1822, estabeleceu a monarquia constitucional em Portugal. A situação da época exigia uma nova ordenação da nação, bem como a limitação dos poderes do monarca e os fundamentos jurídicos de uma ordem democrática. A separação de funções do Estado fica clara na redação do art. 176 da Constituição que estabelecerá a independência judicial. Determinava esta que:

> *Art. 176.*
> *O poder judicial pertence exclusivamente aos Juízes. Nem as Cortes nem o Rei o poderão exercitar em caso algum.*
> *Não podem portanto avocar causas pendentes; mandar abrir as findas; nem dispensar nas formas do processo prescritas pela lei.*

Portugal sofria dos mesmos males de França. Uma justiça desacreditada, caótica e corrupta. As queixas se tornaram tão demasiadamente sonoras que implicaram a exigência de sua modernização e independência[40]. O contencioso administrativo português passou por uma forte expansão doutrinária e organizacional, desde os Conselhos de Estado até o Supremo Tribunal Administrativo[41].

O direito administrativo no Brasil sofreu igualmente a influência francesa desde as suas origens. Tem-se que a formação do direito administrativo no Império é fruto da construção da jurisprudência administrativa do Conselho de Estado, especialmente sobre a legislação de terras, águas, minas, dentre outras matérias. Assim tínhamos no Brasil uma corte administrativa à semelhança de composição e finalidades do *Conseil d'*État na França. Esta corte possuía funções políticas e administrativas[42].

---

[40] FREITAS, Justino Antonio de. *Ensaio sobre as instituições de direito administrativo portuguez*. Tomo I. Coimbra: Imprensa da Universidade, 1859, tomo I, p. 28.

[41] GARCIA, Maria da Glória. *Da justiça administrativa em Portugal* – Sua origem e evolução. Lisboa, 1994; CORREIA, Sérvulo. *Direito do contencioso administrativo*, Lisboa, 2005, v. I. NABAIS, Casalta. Coord. A reforma da justiça administrativa. Coimbra, 2005; GARCIA, Maria da Glória. Do Conselho de Estado ao actual Supremo Tribunal Administrativo. 2. ed. Lisboa, 2008.

[42] "Art. 142. Os Conselheiros serão ouvidos em todos os negocios graves, e medidas geraes da publica Administração; principalmente sobre a declaração da Guerra, ajustes de paz, nogociações com as Nações Estrangeiras, assim como em todas as occasiões, em que o Imperador se proponha exercer qualquer das attribuições proprias do Poder Moderador, indicadas no art. 101, à excepção da VI." (Vide

O país assumiu o modelo de jurisdição única apesar desse início próximo à tradição francesa. A Constituição de 1891 atribuiu competência à justiça federal para julgar todas as causas propostas contra o Governo da União ou Fazenda Nacional[43].

O país adotou um *modelo misto* de julgamento das causas em matéria tributária, prevendo um *sistema dual*, de um lado, com a presença de um contencioso administrativo e, de outro, com a presença de julgamentos na esfera judicial.

O *contencioso administrativo* ficou sob a competência de cada uma das esferas da federação. Infelizmente inexiste no país uma lei geral que trate do processo administrativo tributário, gerando muita insegurança sobre os direitos fundamentais do contribuinte. Cada Estado e Município possui competência para estabelecer as suas próprias regras sobre o contencioso administrativo tributário.

Na esfera federal existe legislação (Decreto n. 70.235/72; Decreto n. 7.574/2011 e Lei n. 9.784/99) e órgãos de julgamento administrativo específicos (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf), com competência para a solução de conflitos em matéria tributária.

O primeiro conselho administrativo-fiscal criado foi o Conselho de Contribuintes em 4 de setembro de 1924, por meio do Decreto n. 16.580. Este tinha por competência o julgamento de recursos referentes ao imposto sobre a renda. Sua composição era paritária, com cinco membros que seriam escolhidos e nomeados pelo Ministro da Fazenda, dentre contribuintes do comércio, indústria, profissões liberais e funcionários públicos.

O Conselho de Contribuintes do Imposto de Renda no Distrito Federal foi o único efetivamente instalado em todo o país. Em 12 de janeiro de 1927, foi criado o Conselho de Contribuintes para Impostos de Consumo, por meio do Decreto n. 5.157. Os Conselhos passaram a ter composição paritária de conselheiros de contribuintes e fazendários, sob a presidência do Ministro da Fazenda ou de representante.

Em de 26 de março de 1934, o Decreto n. 24.036 extinguiu os Conselhos existentes (imposto sobre a renda e sobre o consumo) e instituiu o 1º e 2º Conselhos

---

Lei de 12-10-1834)

[43] "Art 60 [...] b) todas as causas propostas contra o Governo da União ou Fazenda Nacional, fundadas em disposições da Constituição, leis e regulamentos do Poder Executivo, ou em contratos celebrados com o mesmo Governo."

de Contribuintes. O 1º Conselho de Contribuintes tinha por competência o imposto sobre a renda, o imposto do selo e o imposto sobre vendas mercantis. O 2º Conselho de Contribuintes versava sobre o imposto de consumo, taxa de viação e os demais impostos, taxas e contribuições internos O 3º Conselho de Contribuintes foi criado em 30 de outubro de 1964, pelo Decreto n. 54.767.

Posteriormente, em 6 de março de 1972, foram constituídos os seguintes conselhos:

– 1º Conselho de Contribuintes: imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza;

– 2º Conselho de Contribuintes: imposto sobre produtos industrializados;

– 3º Conselho de Contribuintes: tributos estaduais e municipais que competem à União nos Territórios e demais tributos federais;

– 4º Conselho de Contribuintes: imposto sobre importação, imposto sobre a exportação e demais tributos aduaneiros.

O 1972 o Decreto n. 70.235 passou a reger o Processo Administrativo Fiscal Federal (PAF). Em 1979 foi criada a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), com a competência de julgar esses recursos no âmbito dos próprios conselhos.

O processo administrativo recebeu uma inovação importante com a criação do Carf, por meio da Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. Este procedeu a unificação administrativa dos conselhos em um único órgão, com a competência de julgar os recursos voluntários e de ofício.

O tribunais administrativos em matéria fiscal no país foram estabelecidos como forma de concretização do dever da Administração em anular unilateralmente os seus atos eivados de nulidade. Estes não substituem a competência do Judiciário para decidir em última instância sobre os conflitos com a administração fazendária. É imperioso verificar que inexiste a *necessidade de esgotamento da via administrativa* para ingressar com pedido na esfera judicial.

17.3.2 Concomitância

O Carf estabeleceu de modo claro na Súmula 1, que a *concomitância* se constitui em causa de renúncia ao julgamento na esfera administrativa.

> *Súmula Carf n. 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.*

A concomitância entre a matéria discutida na esfera administrativa e na esfera judicial importará em *renúncia à jurisdição administrativa*, mantendo-se a apreciação do recurso tão somente sobre a matéria distinta do processo judicial. Se a matéria tratada versava sobre base de cálculo e multas e há o julgamento judicial sobre a base de cálculo, então poderá ser objeto de decisão administrativa a matéria ainda não apreciada. Nesse caso, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário ocorrerá apenas sobre a parte ainda em discussão (p. ex., multas, preliminares de nulidade do lançamento por violação do direito de defesa, base de cálculo, lei aplicável, motivo determinantes etc.).

A renúncia ocorrerá tão somente na parte em que houver identidade de partes e objeto. Entende-se como mesmo objeto o processo que possuir a mesma causa de pedir (próxima e remota) e o mesmo pedido (imediato e mediata)[44]. A regra da concomitância tem por objeto preservar a *unidade de jurisdição*, evitando decisões contraditórias sobre o mesmo objeto. Tem-se no processo administrativo solução semelhante à adotada no processo judicial quando da aplicação do instituto da litispendência.

Tanto a concomitância quanto a litispendência possuem como finalidade afastar o julgamento simultâneo e contraditório de causas idênticas. O julgamento simultâneo implicaria ofensa à exigência de economia processual e mesmo de celeridade, enquanto o julgamento contraditório afeta a noção de unicidade de jurisdição, previsto no art. 5º, XXXV, da CF/88 ("a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;").

A decisão judicial transitada em julgado mesmo que posterior prevalece sobre a decisão administrativa, mesmo quando aquela tenha sido desfavorável ao

---

[44] NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de Processo Civil comentado*. 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 595.

contribuinte e esta lhe tenha sido favorável. Aplicam-se os efeitos da renúncia mesmo que tenha sido proferida uma decisão em julgamento que extingue o processo sem resolução de mérito (art. 267 do CPC/73 e art. 485 do CPC/2015), visto que a opção pela via judicial é retratação[45].

A previsão de renúncia em caso de concomitância estava previsto no Decreto n. 70.235/72, que expressamente determinava que:

> *Art. 62. Durante a vigência de medida judicial que determinar a suspensão da cobrança do tributo não será instaurado procedimento fiscal contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, relativamente, à matéria sobre que versar a ordem de suspensão. (Vide Medida Provisória n. 232, de 2004)*
> *Parágrafo único. Se a medida referir-se a matéria objeto de processo fiscal, o curso deste não será suspenso, exceto quanto aos atos executórios. (Vide Medida Provisória n. 232, de 2004).*

Esta regra foi adotada expressamente pela Lei n. 6.830, de 1980, que determinou em seu art. 38 que:

> *Art. 38. [...]*
> *Parágrafo único. A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.*

O respeito à decisão judicial definitiva é um dos pilares do Estado de Direito, que determina em seu art. 5º, XXXVI, que: "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada". A situação jurídica torna-se imutável após a decisão judicial. Esta possui dupla eficácia: de um lado, exige obediência por possuir estatura superior à decisão administrativa, e, de outro lado, apresenta eficácia de bloqueio, impedindo que atos administrativos restrinjam a aplicação da decisão judicial transitada em julgado.

---

[45] Parecer Normativo n. 7, de 22 de agosto de 2014.

O respeito à autonomia da esfera judicial perante a esfera administrativa não impede que a administração tributária proceda o lançamento preventivo da decadência, tampouco impede a inscrição do crédito tributário na dívida ativa ou o andamento do processo administrativo. O art. 151 do CTN veda a realização dos atos de exigibilidade do crédito tributário, mas não os procedimentos de acertamento e liquidação.

17.3.3 Natureza e elementos das reclamações e recursos

As reclamações caracterizam o início do procedimento litigioso, ou seja, a manifesta resistência às pretensões do fisco. Trata-se de pleitos escritos dirigidos às autoridades fiscais, demonstrando a identificação da parte, seus pedidos (imediato e mediato), bem como a sua causa de pedir.

Os recursos, como forma de acesso à justiça administrativa, fazem parte do núcleo essencial dos direitos fundamentais do contribuinte. Determina o texto constitucional que:

> *Art. 5º [...]*
> *LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;*

Podemos afirmar que a garantia do direito à impugnação fiscal de autos de lançamento ou infração se constitui em direito fundamental do contribuinte. A inexistência de sua previsão no ordenamento legal do Município, do Estado ou da União constituiria em ofensa direta ao texto constitucional.

No entanto, duas questão surgem com especial importância. A primeira se dirige aos casos em que o fiscal, por exemplo, em um dado município, atua como agente fiscalizador, julgador, instância revisora e arrecadador. Será que neste caso não estaríamos ofendendo o princípio do devido processo administrativo substantivo? Não seria exigência principiológica a separação das funções de fiscalização e julgamento? Em nosso entender, o ato administrativo assim praticado não deve ser de plano caracterizado como ilícito e nem fulminado pelo

instituto da nulidade. Caso o contribuinte ingresse em juízo, esse frágil mecanismo de revisão dos atos administrativos deve ser levado em consideração no processo judicial.

De outro lado, será que a inexistência de uma segunda instância administrativa de julgamento se constitui em ofensa ao princípio da duplicidade de jurisdição? Cremos que não. Não há norma que exija o duplo grau de jurisdição administrativa em todas as esferas.

O *Procedimento Administrativo Fiscal Federal* está previsto no Decreto n. 70.235/72. Versam igualmente sobre o processo administrativo fiscal o Decreto n. 7.574/2011 e a Lei n. 9.784/99[46]. Determina o PAF que o procedimento litigioso inicia com a *impugnação* do auto de infração dirigido à autoridade fiscal. O julgamento desta ocorrerá em uma Delegacia Regional de Julgamento (DRJ) que poderá acatar total ou parcialmente as razões apresentadas pelo contribuinte. A ausência de manifestação sobre a matéria de defesa caracteriza ofensa ao devido processo administrativo e ao direito de ampla defesa, salvo se tratar de matéria que não seja fundamental para o convencimento dos julgadores ou para formulação da parte dispositiva do acórdão de julgamento. O contribuinte poderá recorrer dessa decisão diretamente ao Carf por meio de recurso voluntário.

Em face da presença de omissão, contradição ou obscuridade poderá o contribuinte ingressar com embargos de declaração (EDs). Questiona-se sobre a eficácia dos EDs. Será que estes suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III? Considerando que os EDs não possuem natureza de recursos ou reclamações propriamente ditos depreende-se que não. Cremos, contudo, que muitas vezes os EDs podem receber a eficácia infringente, ou seja, modificativa da parte dispositiva ou dos motivos da decisão. Nesse caso, a aplicação imediata da decisão antes do julgamento dos EDs poderia acarretar em duplo prejuízo. De um lado, ao contribuinte que sofrerá a constrição indevida de seu patrimônio, devendo ser restaurado o *status quo ante*, em face da nova decisão; e, de outro lado, o fisco porque será desnecessariamente acionado para executar e depois para restituir. O prejuízo ao erário se torna flagrante nesse caso.

---

[46] Veja-se ainda o Regimento Interno do Carf, Portaria MF n. 256, de 22 de junho de 2009.

Os recursos se diferenciam das consultas, justamente porque estas não apresentam uma resistência aos pleitos do fisco, mas tão somente um requerimento de informações. As consultas podem ou não dar origem a uma pretensão resistida do contribuinte, podendo significar tão somente a um questionamento que implica um comportamento conforme orientação fiscal.

Por fim, se houve divergência de interpretação entre turmas do Carf será possível o ingresso de *recurso especial* perante a *Câmara Superior de Recursos Fiscais* (CSRF).

A *consulta fiscal* formulada antes do prazo legal para o recolhimento do tributo impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, em relação à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o 30º dia seguinte ao da ciência do conteúdo da solução de consulta[47]. A consulta formulada pela matriz de uma pessoa jurídica possui eficácia em relação a todos os seus estabelecimentos. Se esta for formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional em nome dos associados ou filiados, os seus efeitos abrangerão todos os associados.

A consulta, apesar de não ser uma espécie de reclamação ou recurso, produz efeitos vinculantes à administração tributária. Nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir do momento da apresentação da consulta até o 30º dia subsequente à data da ciência da solução apresentada[48].

No caso de divergências de entendimentos decorrentes de soluções de consultas divergentes, alguns critérios devem ser adotados:

i) caso seja editada uma solução de consulta posterior sobre o mesmo tema, deve-se aplicar a solução de consulta posterior e mais favorável ao contribuinte;

ii) caso seja editada uma solução de consulta posterior sobre o mesmo tema e mais restritiva ou desfavorável ao contribuinte, então se deve aplicar a nova solução de consulta somente aos fatos geradores posteriores a sua entrada em vigor ou publicação; e

iii) caso seja editada uma solução de consulta posterior sobre o mesmo tema,

---

[47] Art. 10 da Instrução Normativa RFB n. 1.396, de 16 de setembro de 2013.
[48] Art. 16 da Instrução Normativa RFB n. 1.396, de 16 de setembro de 2013.

mas sobre aspecto não tratado pela anterior, então deve-se aplicar a nova solução de consulta posterior somente aos fatos geradores posteriores a sua entrada em vigor ou publicação. Mantém-se a interpretação favorável ao contribuinte aos aspectos não tratados anteriormente.

A consulta será ineficaz se: tratar de fato genérico ou não aponte o dispositivo legal questionado; sobre fato pendente de decisão administrativa ou judicial; estiver sob procedimento fiscal; versar sobre constitucionalidade ou legalidade de ato normativo; estiver definido literalmente em dispositivo de lei; sobre procedimentos de parcelamento de débitos ou caracterizar uma forma de assessoria jurídico-contábil[49].

Havendo divergência de conclusões entre soluções de consulta relativas à mesma matéria, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Cosit. Reconhecida a divergência será editada *solução de divergência* de caráter geral, uniformizando o entendimento. No caso da existência de solução de consulta Cosit ou solução de divergência, as consultas com o mesmo objeto serão solucionadas por meio de solução de consulta vinculada.

Ressalte-se novamente depósito recursal não é condição para recurso, conforme orientação consolidada na Súmula Vinculante 21 que determina que: "É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo"[50].

17.4 Concessão de medida liminar em mandado de segurança, medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial

A liminar em mandado de segurança suspende a exigibilidade do crédito tributário, conforme o art. 151, IV, do CTN. O mandado de segurança é a ação judicial de natureza constitucional destinado à defesa de direito líquido e certo contra ato abusivo de autoridade coatora.

---

[49] Art. 18 da Instrução Normativa RFB n. 1.396, de 16 de setembro de 2013.
[50] ADI 4.161.

17.4.1 Mandado de segurança: origens

O controle judicial dos atos administrativos recebeu no Brasil um duplo influxo metodológico. Será orientado por influências simultâneas da família da *common law* e do direito continental, principalmente de origem lusitana.

A tradição do *common law* se revela por meio do controle difuso de constitucionalidade, pela presença marcante de remédios constitucionais (*writs*) e pela relevância substancial da tutela sobre os mecanismos formais. Esta última característica encontra-se constitucionalizada sob a regra do art. 5º, XXXV, da CF/88: "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito". Trata-se da recepção da fórmula "remédios precedem os direitos" (*remedies precede rights*), que garante a proteção de direitos mesmo que por meio de ações atípicas.

A proteção ampla do cidadão contra os atos e abusos de autoridade estava estabelecida no texto da Emenda n. 3 à Constituição de 1891, que assim determinava:

> *Art. 72. [...]*
> *9 §º É permittido a quem quer que seja representar, mediante petição, aos poderes publicos, denunciar abusos das autoridades e promover a responsabilidade dos culpados. (Redação dada pela Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926).*

O processo civil receberá forte influência da tradição romano-germânica, com o apego às formalidades processuais e, especialmente, à noção de direito subjetivo. Determinava o art. 75 do CC de 1916: "a todo direito corresponde uma ação que o assegura" e o art. 126 do CPC de 73: "O juiz não se exime de sentenciar ou despachar alegando lacuna ou obscuridade da lei. No julgamento da lide caber-lhe-á aplicar as normas legais...".

No CPC/2015, a matéria está disposta no art. 140, que determina: "Art. 140. O juiz não se exime de decidir sob a alegação de lacuna ou obscuridade do ordenamento jurídico".

Note-se que há uma "recepção parcial" do modelo de proteção constitucional das liberdades pela Corte Constitucional no modelo norte-americano, enquanto a

processualística civilista mantém um apego diverso. O grande objetivo assumido pelos Constituintes de 1891 era estabelecer um modelo de proteção republicana à separação de poderes.

Este princípio era tido como a grande descoberta da República como solução política estável e justa. O país surgia do fim de um longo ciclo histórico. Primeiro como colônia e depois como monarquia. O fim melancólico do Império do Brasil exigia uma solução que mantivesse a integridade territorial desta vasta nação e ao mesmo tempo permitisse a exposição aberta e franca de ideias no sempre duro cenário da política.

O debate livre de ideias deveria ser um problema da política e não da polícia. Para proteger esta bela ideia, nossos constituintes de 1891 foram procurar na relativamente estável República Estadunidense elementos para uma formatação equilibrada do poder. Recorde-se que na época a única experiência republicana na Europa era a instável República Francesa, acometida por rebeliões e retrocessos monarquistas. O judicial review surge marcadamente como um fortalecimento do Poder Judiciário, assumindo as funções de guarda da Constituição, de "moderador" dos conflitos entre os poderes constituídos e como revisor dos atos abusivos da administração pública[51].

O mandado de segurança receberá uma influência ainda mais marcante decorrente do instituto português da "apelação extrajudicial", as "seguranças reais" e os "recursos de revista". Este era previsto no ordenamento lusitano como uma forma de levar ao rei as reclamações dos súditos contra as ofensas praticadas por autoridades (universidades, as corporações de ofício etc.). Encontrada inicialmente nas Ordenações Afonsinas (1446), nas Ordenações Manuelinas (1521) e nas Ordenações Filipinas (1603), recebeu o influxo importante da técnica sobre o *habeas corpus*. A Lei n. 221, de 1894, previa a competência dos juízes federais para julgar as causas que se fundarem na lesão de direitos individuais por atos ou decisão das autoridades administrativas da União.

---

[51] ZANETI JUNIOR, Hermes. *A constitucionalização do processo* – O modelo constitucional da justiça brasileira e as relações entre o processo e constituição. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

Determinou o art. 113, 33, da Constituição de 1934 o aproveitamento da técnica do *habeas corpus*[52] para estruturar o mandado de segurança:

> *Art. 113, [...]*
> *33) Dar-se-á mandado de segurança para defesa do direito, certo e incontestável, ameaçado ou violado por ato manifestamente inconstitucional ou ilegal de qualquer autoridade. O processo será o mesmo do habeas corpus, devendo ser sempre ouvida a pessoa de direito público interessada. O mandado não prejudica as ações petitórias competentes.*

O mandado de segurança desde então se caracterizou como um formidável instrumento de defesa do cidadão-contribuinte contra atos abusivos da administração pública. Foi recepcionado de modo destacado na CF de 1988 para proteger *direito líquido e certo* do indivíduo contra ilegalidades e abusos de autoridades públicas. Preceituou a CF/88 que:

> *LXIX – conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por "habeas-corpus" ou "habeas-data", quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.*

A utilização do mandado de segurança foi continuamente aperfeiçoada, sendo que a inovação mais importante tenha sido a incorporação da possibilidade de *tutelas coletivas*, especialmente por meio de *mandado de segurança coletivo*.

17.4.2 Liminar em mandado de segurança e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário

A liminar em mandado de segurança estava prevista no art. 7º, II, da Lei n. 1.533, de 31 de dezembro de 1951, que determinava que o juiz despachará: "que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido quando for relevante o fundamento e do

---

[52] NUNES, Castro. *Do mandado de segurança e de outros meios de defesa contra atos do poder público*. 7. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja deferida".

A Lei n. 12.016/2009 manterá praticamente o mesmo regime da Lei n. 1.533/51. A única diferença significativa está na possibilidade de exigência da exigência de caução. Determina este dispositivo que:

> *Art. 7º [...]*
> *III – ao despachar a inicial, o juiz ordenará que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica".*

A Lei n. 12.016/2009 determinou em seu art. 7º, § 2º, a vedação de concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários, a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior, a reclassificação ou equiparação de servidores públicos e a concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamento de qualquer natureza.

Os *efeitos da medida liminar* persistirão até a prolação da sentença, até que esta venha a ser cassada ou revogada. Igualmente serão cassados os seus efeitos, por meio da decretação de perempção ou caducidade da medida liminar *ex officio* ou a requerimento do Ministério Público quando, concedida a medida, o impetrante criar obstáculo ao normal andamento do processo ou deixar de promover, por mais de três dias úteis, os atos e as diligências que lhe cumprirem.

São pressupostos processuais para a concessão de medida liminar a presença de dois elementos: *fundamento relevante do pedido* e *risco de ineficácia da medida*[53]. A presença de fundamento relevante do pedido, também denominado de *fumus bonis juris*. Este se revela como resultado de um juízo de probabilidade ou de verossimilhança. Assim, pressupõe-se que o autor possui indícios de direito material que autorizem a concessão de uma medida liminar. É esta aparência de elementos comprobatórios de direito líquido e certo que garantem a existência do direito à tutela

---

[53] CARPENA, Márcio Louzada. Medidas liminares no processo cautelar. *Revista Jurídica*, Porto Alegre, v. 263, n. 47, 1999, p. 5-24; CARPENA, Márcio Louzada. *Do processo cautelar moderno*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

de urgência. Não se trata de um julgamento antecipado da lide, mas do deferimento do direito de ação, com base em um juízo de probabilidade. Não se trata nem de um julgamento prévio ou de mera análise do direito de ação, mas de uma análise que verifica a aparência da real existência de direito material.

O *risco de ineficácia da medida* é igualmente denominado de *periculum in mora*. Trata-se de um fundado receio de que a demora na tutela definitiva venha a prejudicar o direito material do autor. Deve existir um juízo de plausibilidade de que a demora judicial prejudique a cognição da lide principal ou execução judicial.

Admite-se o "mandado de segurança preventivo" antes da realização do lançamento. A doutrina tradicional alerta que a concessão de liminar em mandado de segurança acarreta a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Agora no caso de mandado de segurança preventivo realizado antes do lançamento como podemos falar em suspensão da exigibilidade de algo que ainda não está constituído?

Em nossa opinião, não se trata exatamente de uma antecipação dos efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ou seja, de um crédito que ainda não foi lançado. Trata-se da tutela preventiva que determina a suspensão do direito de exigir o crédito tributário se este vier a ser definitivamente constituído. Não se impede a prática de atos para a constituição do crédito, tais como o lançamento para evitar a decadência. Contudo, proíbe-se a cobrança ou execução do crédito na vigência da liminar em mandado de segurança. Não poderá o juízo impedir a autoridade fiscal em praticar atos que impliquem o lançamento preventivo da decadência.

O mandado de segurança geralmente não se configura como o instrumento processual adequado para questionar a validade e eficácia de uma lei em tese. O STF editou a Súmula 266, em que dispôs expressamente que: "Não cabe 'mandado de segurança' contra lei em tese"[54]. Tal entendimento não impede que a utilização do mandado de segurança para questionar a constitucionalidade ou legalidade de lei tributária, visto que esta geralmente implica efeitos concretos na órbita patrimonial dos contribuintes[55].

---

[54] SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 848.
[55] REsp 56.096/RJ.

17.4.3 Ação cautelar e antecipação de tutela em matéria tributária

O CPC/73 estabeleceu mais dois casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário em decorrência de tutelas de urgência: na *concessão de medida liminar* ou *de tutela antecipada*, em outras espécies de ação judicial, no art. 151, V, incluído pela LC n. 104, de 10 de janeiro de 2001.

A antecipação de tutela foi introduzida em nosso sistema processual por meio da Lei n. 8.952/94, com o objetivo de antecipar determinados efeitos da tutela definitiva. A matéria estava prevista no art. 273 do CPC/73, que determinava que:

> *Art. 273. O juiz poderá, a requerimento da parte, antecipar, total ou parcialmente, os efeitos da tutela pretendida no pedido inicial, desde que, existindo prova inequívoca, se convença da verossimilhança da alegação e: (Alterado pela L-008.952-1994)*
> *I – haja fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação; ou*
> *II – fique caracterizado o abuso de direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório do réu.*

O CPC/2015 alterou o regramento da matéria e determinou que: "Art. 300. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo".

São requisitos para a concessão da *tutela antecipada*: a *verossimilhança da alegação*; fundado receio de *dano irreparável* ou de *difícil reparação* e existência de *abuso de direito ou manifesto propósito protelatório do réu*.

A tutela antecipada (art. 273) tem sido distinguida da tutela cautelar (art. 798) com base em alguns elementos. O principal deles tem sido quanto à eficácia satisfativa da decisão interlocutória, que antecipa os efeitos da decisão final. Para tanto, exige-se a prova inequívoca da alegação apresentada no pedido, sob pena de impossibilidade de reversão dos efeitos produzidos. A expressão "prova inequívoca" exige um raciocínio de cognição cuidadoso, meticuloso e fundamentado da decisão. O predicado inequivocidade impõe a segurança contra equívocos ou redução de incertezas. Melhor dizendo, deve-se reduzir as probabilidades de erro pela decisão baseada na maioria dos casos médios, ou seja, do conjunto mais provável de situações, tendendo a abarcar a maioria dos casos extremos. A cognição

antecipatória deve prever de modo pragmático os casos protegidos de modo prático. A prova inequívoca não é uma prova impossível ou que contenha a totalidade das possibilidades, mas a cognição robusta.

Aplica-se à antecipação de tutela as vedações da concessão de liminares previstas para o mandado de segurança.

A tutela cautelar suspende igualmente a exigibilidade do crédito tributário, conforme previsto no art. 151, V, do CTN. Disciplina este dispositivo que a concessão de liminar "em outras espécies de ação judicial" são causas de suspensão da exigibilidade. A tutela cautelar se diferencia da tutela antecipada pela ausência da satisfatividade nos seus efeitos. A ação cautelar não implica produção antecipada de efeitos da tutela definitiva, mas a proteção do objeto do processo até a decisão de mérito.

17.5 Parcelamento

O parcelamento é uma das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, prevista no art. 151, VI, incluído pela LC n. 104/2001, da seguinte forma:

> *Art. 151 [...]*
> *VI – o parcelamento. (Inciso incluído pela LCP n. 104, de 10.1.2001) (Vide Medida Provisória n. 38, de 13.5.2002)*
> *Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações assessórios dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.*

O parcelamento não estava listado na redação original do CTN, gerando viva controvérsia na doutrina e na jurisprudência sobre a sua natureza e regime. Afinal, seria este uma espécie de moratória ou uma figura *sui generis*?

Em um dos primeiros estudos sobre o tema, *Fábio Fanucchi* defenderá o entendimento que a moratória e o parcelamento possuem a mesma natureza[56]. Para o autor, a moratória pode ser de créditos vencidos ou vincendo[57]. O parcelamento

---

[56] Esse também é o entendimento partilhado por Hugo de Brito Machado e Luciano Amaro.
[57] FANUCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, v.

nada mais seria que uma espécie de moratória com pagamento das dívidas vencidas de modo fracionado. Melhor dizendo, tratar-se-ia de uma espécie de "moratória com parcelamento". A jurisprudência do STJ havia compartilhado em parte desta tese em alguns julgados[58]. Um ponto que não estava suficientemente claro na elaboração de *Fábio Fanucchi* era sobre a possibilidade de inclusão dos encargos no parcelamento. O CTN nada mencionava sobre a inclusão de encargos, sejam multas ou juros moratórios ao valor original do crédito. Depreendia-se que se o CTN nada tinha disciplinado sobre o assunto, de tal modo a exigência era descabida.

A tendência atual é de enxergar a moratória e o parcelamento como formas distintas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. A inclusão do art. 155-A do CTN reforçou este entendimento de autonomia conceitual. Determina este dispositivo que:

> *Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.*
> *[...]*
> 2 §º *Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.*

Se o parcelamento não é uma espécie de moratória seria ele uma subespécie distinta de suspensão da exigibilidade do crédito tributário ou seria uma figura autônoma?

O parcelamento pode ser entendido como uma forma de transação. Esta é uma modalidade de extinção do crédito tributário, em que o fisco e o contribuinte procedem concessões mútuas que importam na satisfação do crédito em condições mais favoráveis para o contribuinte. As concessões podem ser sobre o modo de satisfação do crédito (fracionado ou unitário), sobre o prazo do pagamento (número de parcelas ou postergamento); reduções sobre o montante das obrigações principais ou encargos (multa, juros, encargos legais etc.), entre outros. O contribuinte, no entanto, pode renunciar a recursos administrativos e judiciais, bem como se comprometer com o oferecimento de garantias ao adimplemento do crédito

---

I, p. 310/313.
[58] EdREsp 137.388.

tributário. O parcelamento seria uma espécie de contrato fiscal em que o contribuinte renunciaria a direitos fundamentais (ex.: direito a recursos) e o fisco flexibilizaria a cobrança do crédito tributário.

O parcelamento pode ser considerado um modo combinado de transação e *novação*. Esta última é uma espécie de extinção de obrigações prevista no Código Civil[59], mediante a substituição das anteriores com o surgimento de outras em seu lugar. A novação faz surgir uma nova obrigação tributária, extinguindo a anterior. A novação prevê o surgimento de uma nova obrigação que possui três elementos: a obrigação a ser substituída (*obligatio novanda*), a nova obrigação constituída (*aliquid novi*), o ânimo de novar (*animus novandi*)[60].

O parcelamento seria uma forma de transação em que fisco e contribuinte transacionam o surgimento de uma nova obrigação: o débito confessado e parcelado. Extingue-se o crédito tributário anterior e surge uma nova obrigação tributária de natureza contratual.

A teoria do *parcelamento como espécie de transação e novação* sofre severas críticas. A primeira decorre da natureza legal da obrigação tributária. O crédito tributário decorre de uma incidência legal e nunca de contrato *inter partes*. Este é o sentido do art. 3º do CTN. A segunda crítica se dirige aos limites das concessões mútuas. Poderiam os contribuintes renunciarem ao seu direito de amplo acesso ao Poder Judiciário em prol de acordos mais favorecidos com o fisco? Tem se entendido como inconstitucional a cláusula do termo de parcelamento que determina a desistência dos processos administrativos e judiciais e a renúncia do direito material contestado. A exigência da renúncia ao direito fundamental de acesso à justiça se constitui em clara ofensa ao art. 5º, XXXV, da CF/88, que determina: "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito".

O parcelamento não implica exclusão da multa e dos encargos. A LC n. 104/2001 alterou o entendimento jurisprudencial anterior[61] e determinou que:

---

[59] CC arts. 360 a 367 e CC/1916 em seus arts. 999 a 1.008.

[60] ORLANDO, Gomes, *Obrigações*. 8. ed. Rio de janeiro: Forense, 1992, p. 163.

[61] EREsp 241.033/CE, e em sentido diverso, veja-se AgRg no REsp 545.426/PR: "CONFISSÃO DA DÍVIDA. PARCELAMENTO DO DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE. 1. O benefício previsto no art. 138 do CTN não se aplica aos casos em que o contribuinte faz opção pelo parcelamento do débito tributário, exigindo-se, para a exclusão da multa moratória, o integral pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou o

> *Art. 155. [...]*
> *§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas". Algumas decisões do STJ entendiam que o parcelamento acarretava a consolidação da dívida, caracterizando a denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN. Nesse caso, seria afastada a aplicação da multa.*

A LC n. 118/2005 pretendeu conciliar as disposições do CTN com o regime favorecido de recuperação judicial das empresas, previsto na Lei n. 11.101/2005, em seu art. 68. Esta norma determinou que:

> *Art. 68. As Fazendas Públicas e o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS poderão deferir, nos termos da legislação específica, parcelamento de seus créditos, em sede de recuperação judicial, de acordo com os parâmetros estabelecidos na Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.*

Cada ente federado disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários em uma recuperação judicial. No caso de inexistência de lei específica, aplicar-se-á a legislação federal específica sobre o assunto.

Determina a Lei de Recuperação Judicial que as execuções de natureza fiscal não são suspensas pelo deferimento da recuperação judicial, salvo no caso de concessão de parcelamento, conforme lei específica (art. 6º, § 7º, da Lei n. 11.101/2005). A legislação prevê igualmente a possibilidade da recuperação judicial para microempresas e empresas de pequeno porte (art. 70).

---

depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa. 2. A LC 104/2001 incide apenas sobre os parcelamentos posteriores ao seu advento. Entende a 1ª Seção, contudo, que tal dispositivo apenas positivou norma que já se continha no sistema, decorrente da interpretação do art. 138 do CTN. 3. Agravo regimental improvido".

18.

Causas de extinção da exigibilidade do crédito tributário

18.1 Regime jurídico

As modalidades de extinção do crédito tributário estão listadas no art. 156 do CTN, que as enumera. São estas: i) o pagamento; ii) a compensação; iii) a transação; iv) a remissão; v) a prescrição e a decadência; vi) a conversão de depósito em renda; vii) o pagamento antecipado e a homologação do lançamento; viii) a consignação em pagamento; ix) a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; x) a decisão judicial passada em julgado; e xi) a dação em pagamento em bens imóveis, incluído pela LC n. 104/2001.

A enumeração do art. 156 do CTN é rígida, devendo as modalidades de extinção do crédito tributário estarem previstas em lei complementar. Tal exigência decorre da previsão no art. 146 da CF que determina que compete à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária. O texto do CTN não prevê, contudo, alguns casos de extinção das obrigações diretamente listados no Código Civil, especialmente este é o caso da *confusão* (art. 381) e da *novação* (art. 360).

A confusão está prevista no art. 381 do CC que determina:

Art. 381. Extingue-se a obrigação, desde que na mesma pessoa se confundam as qualidades de credor e devedor.

Apesar de não estar prevista no art. 156 do CTN, parece lógico que a confusão é causa de extinção das obrigações. Cite-se, por exemplo, o caso em que o ente público municipal desapropria bem com dívidas de IPTU. Nesse caso, não haveria a manutenção do tributo. Também este seria o caso dos bens declarados vacantes que seriam transferidos ao domínio público1.

A novação está prevista no art. 360 do CC, que determina:

Art. 360. Dá-se a novação:

I – quando o devedor contrai com o credor nova dívida para extinguir e substituir a anterior;

II – quando novo devedor sucede ao antigo, ficando este quite com o credor;

---

[1] BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

III – quando, em virtude de obrigação nova, outro credor é substituído ao antigo, ficando o devedor quite com este.

Não cremos que a novação seja uma das causas de extinção das obrigações e nem concordamos, conforme anteriormente exposto, que o parcelamento seja uma espécie de novação.

Assim entendemos que a enumeração de casos de extinção do crédito tributário não é taxativa, mas também não é totalmente exemplificativa. Não se trata de uma listagem fechada ou absolutamente aberta, mas rigidamente determinada. Não poderá a lei ordinária criar casos de extinção de créditos tributários sem previsão na lei complementar. O caso da *confusão* somente pode ser aceito por motivos de lógica obrigacional. Ninguém poderá ser ao mesmo tempo credor e devedor de si mesmo.

18.2 Pagamento

O pagamento é modalidade por excelência de extinção do crédito tributário. O pagamento em moeda é o meio direto de extinção de obrigações pecuniárias. O tributo é obrigação compulsória "em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir". A expressão "em cujo valor nela se possa exprimir" não retira o caráter pecuniário do tributo, visto que poderia dar a entender que poderiam ser instituídos tributos *in natura* ou *in labore*, o que estaria incorreto. Os tributos podem ser instituídos conforme valores ou índices referenciados em moeda, tais como a Unidade de Referência de Honorários (URH) ou Unidade Fiscal Municipal (UFM).

Não há contradição no fato de que a instituição dos tributos deva ser em dinheiro e o seu pagamento ocorra mediante cheques, por exemplo. Tal distinção decorre do fato que o momento de instituição das obrigações se diferencia logicamente do momento de sua extinção. Os tributos podem ser pagos, conforme determinação legal, por meio da dação em pagamento em bens imóveis (art. 156, XI).

Determina o art. 162 do CTN que o pagamento dos tributos pode ser realizado mediante moeda, cheque, vale-postal etc., da seguinte forma:

> Art. 162. O pagamento é efetuado:
>
> I – em moeda corrente, cheque ou vale postal;
>
> II – nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.

O pagamento em *moeda nacional* deve ser realizado em moeda de curso oficial ou forçado. Mesmo que a base de cálculo possua sucedâneo em moeda estrangeira, como no caso do imposto de importação, o tributo deve ser calculado com base na moeda nacional.

O pagamento mediante *cheque* somente se considera extinto com o resgate deste pelo sacado, conforme o art. 161, § 2º, do CTN. Os bancos não podem se recusar ao recebimento de cheques sob a alegação de dificuldades operacionais para compensação e transferência do valor aos cofres públicos. Os cheques devolvidos por insuficiência de fundos poderão ser encaminhados para instauração de processo criminal.

O *vale-postal* é definido pela Lei Postal, Lei n. 6.538, de 22 de junho de 1978, como o título emitido por uma unidade postal à vista de um depósito de quantia para pagamento na mesma ou em outra. Trata-se de um valor em favor de terceiro e corresponde a valor realizado em depósito por alguém. Não é mais um meio frequente de pagamento, especialmente em função das facilidades de pagamento por meio bancário.

A *estampilha* (selo) era meio usual de pagamento no passado, em um tempo muito distante, muito antes da internet e estava regido pela Consolidação das Leis de Selo2, conforme o Decreto n. 82.392, de 9 de março 1953. Previa esta norma que o pagamento poderia ocorrer igualmente por meio de *papel-selado ou por processo mecânico*3. Cabe observar que o selo presente nos maços de cigarros e bebidas alcóolicas não possui nenhuma relação com o pagamento por estampilha verificado neste inciso. O selo utilizado nestes produtos é um selo de controle4 e não de

---

[2] Vejam-se, dentre outras, a Lei n. 3.519, de 30 de dezembro de 1958, Decreto n. 32.392, de 9 de março de 1953, e modificada pelas Leis n. 2.916, de 13 de outubro de 1956, e 2.930, de 27 de outubro de 1956.

[3] "Art. 1º, § 1º é facultado o processo de selagem mecânica, a título precário, segundo instruções do ministério da fazenda. § 2º o emprego do papel selado obedecerá às normas prescritas no Capítulo II" da Consolidação das Leis de Selo.

[4] Sobre a delegação ao Ministro da Fazenda da competência para instituir taxa destinada ao ressarcimento de custos de selo de controle do IPI, RE 559.994.

pagamento5. Trata-se de medida de controle de empresas sujeita a regime especial.

A Lei Complementar n. 104/2001 incluiu ainda a dação em pagamento como forma extintiva do crédito tributário, em seu art. 156, XI, do CTN, que será vista em seguida.

18.3 Pagamento de penalidades. Juros e multas

O pagamento em atraso do tributo importa na imposição de penalidades, multas e juros. O pagamento integral do tributo deve ser entendido como o pagamento do montante integral do valor principal, mais o valor integral das penalidades pecuniárias (multas e juros). Não há como se entender a expressão "pagamento integral" do tributo como se dirigindo tão somente ao valor do montante principal. Determina o CTN que a *imposição de penalidade não elide o pagamento integral do crédito*, conforme o seu art. 157.

A taxa será de 1% ao mês, se não houver disposição em sentido contrário. A utilização da taxa Selic para a correção de créditos tributários tem sido muito questionada. Assinale-se que os juros moratórios estão regulados pelo art. 161 do CTN. O § 1º do citado artigo determina que os juros moratórios serão de 1% ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso ("Art. 161 [...] § 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês"). Valendo-se da faculdade legal, o legislador ordinário, por intermédio da Lei n. 9.430/96 determinou que os juros de mora seriam equivalentes à taxa Selic.

O art. 161 do CTN não determina outros requisitos para a fixação de juro moratório diverso do percentual de 1% ao mês além da expressa previsão legal, pressuposto este plenamente atendido pela norma que estabeleceu a cobrança dos juros com base na Selic. Preceitua o CTN que:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros

---

[5] Veja-se a Instrução Normativa RFB n. 770, de 21 de agosto de 2007, referente aos cigarros ("Art. 28. O selo de controle será aplicado no fecho de cada carteira de cigarros utilizando-se adesivo que assegure o seu dilaceramento quando da abertura da embalagem") e a Instrução Normativa SRF n. 504, de 3 de fevereiro de 2005, referente às bebidas alcóolicas ("Art. 31. O selo de controle será aplicado no fecho de cada unidade, de modo a que se rompa ao ser aberto o recipiente, devendo ser empregada na selagem cola que impossibilite a retirada do selo inteiro").

de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Outrossim, entendeu a jurisprudência que é irrelevante arguir sobre o caráter remuneratório da taxa Selic, porquanto verificada situação em que se caracterize a mora, condição essencial para a incidência do encargo, esta deve ser plenamente exigida nos moldes da lei.

Acrescente-se que o então 2º Conselho de Contribuintes, na Súmula 3, declarou que é cabível a cobrança de juros de mora sobre débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) para títulos federais.

Não procede o argumento à ocorrência de *bis in idem* entre a exigência de multa de ofício, multa de mora e juros de mora, a teor do art. 44, I, da Lei n. 9.430/96.

As multas são penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias. Estas podem ser de duas espécies: moratórias e de ofício. A multa moratória decorre da mora do contribuinte, enquanto a multa de ofício decorre de atividade punitiva da administração que apura a realização de infração.

Não se fala em duplicidade de cobrança, uma vez que se trata de institutos diversos. A multa de ofício aplicada tem natureza punitiva, em face da infração cometida pelo contribuinte. Já os juros moratórios possuem natureza indenizatória, isto é, visam indenizar o credor pelo retardamento da obrigação pelo devedor, ou seja, eles têm por finalidade remunerar o credor pelo período em que não pôde dispor do pagamento que deixou de ser feito pelo inadimplente. Ademais, o próprio art. 161 do CTN dispõe que os juros de mora decorrem automaticamente do inadimplemento do contribuinte, independentemente da aplicação de penalidades.

Assim, por não haver vedação legal para a utilização como juros de mora, correta a aplicação da taxa Selic. Nada impede, inclusive, a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, visto que esta integra o crédito tributário. Haverá incidência de multas a partir do vencimento do tributo ou da infração, em geral 30 dias do vencimento.

Na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para

pagamento do crédito, não haverá a incidência de juros de mora (art. 161, § 2º, do CTN).

18.4 Presunção de pagamento

A presunção de pagamento está prevista no art. 158 do CTN que determina:

> Art. 158. O pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento:
> I – quando parcial, das prestações em que se decomponha;
> II – quando total, de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos.

O CTN afasta a presunção de fungibilidade ou comunicabilidade dos créditos, de tal modo que o contribuinte, ao realizar um pagamento, poderia não ter a segurança de estar pagando um crédito determinado, mas sim uma massa indivisa e disforme de créditos. A assunção da *tese de incomunicabilidade entre os créditos pagos* implica ao respeito o princípio da segurança jurídica do contribuinte. Teríamos a insólita situação do contribuinte não saber mais o que está pagando. Nada impede, contudo, que no caso de restituição ou compensação, em favor do contribuinte, ocorra a imputação dos créditos a serem pagos por parte do fisco.

O espírito do art. 158 do CTN afasta igualmente a presunção de que o pagamento das parcelas subsequentes comprove a quitação das anteriores, mesmo que exista inércia do credor na cobrança das parcelas vencidas. Tal situação se sucede igualmente no caso de parcelamento, em que o pagamento de algumas parcelas não presume o pagamento das vincendas.

O pagamento parcial acarretará a aplicação do instituto da imputação, bem como de seus inconvenientes, conforme veremos a seguir.

18.5 Imputação do pagamento e o direito ao pagamento parcial

O art. 158, I, do CTN autoriza o pagamento parcial de um crédito, mesmo que decomposto em prestações. O pagamento parcial é aceito como válido pelo CTN, gerando um direito subjetivo do contribuinte a realizá-lo, bem como uma

obrigação do fisco em aceitá-lo sem restrições. Havendo pagamento parcial, este deve ser abatido do montante da dívida, devendo o saldo remanescente ser cobrado pelo fisco, juntamente com as penalidades e juros correspondentes.

Havendo mais de um débito vencido do mesmo contribuinte para com este ente tributante, a autoridade administrativa deverá proceder a respectiva imputação, conforme a ordem legal estabelecida no art. 163 do CTN:

> Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:
> I – em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;
> II – primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;
> III – na ordem crescente dos prazos de prescrição;
> IV – na ordem decrescente dos montantes.

Da leitura do dispositivo acima duas questões sobressaem. A primeira, sobre o direito de recusa do fisco do pagamento efetuado a menor pelo contribuinte e, a segunda, sobre a quem compete a imputação do pagamento, se cabe ao fisco ou ao contribuinte.

Entendemos que o contribuinte possui direito subjetivo ao realizar a imputação, bem como há uma obrigação do fisco em aceitá-lo sem restrições. Não poderá o fisco realizar qualquer sorte de recusa ou de subordinação do pagamento à quitação de outro tributo ou de penalidade; ao cumprimento de obrigação acessória ou ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal. Se o fisco assim proceder, poderá o contribuinte ingressar com ação de consignação em pagamento, previsto no art. 164 do CTN.

O art. 163 do CTN determina que o direito do fisco em imputar o pagamento de determinada parcela de tributo vencido se restringe aos pagamentos a serem realizados (*imputação ex ante*). Após efetuado o pagamento (*imputação ex post*) não

pode o fisco recusá-lo, sob qualquer argumento[6].

O STJ determinou, mediante a Súmula 464, de 25 de agosto de 2010, a que regra de imputação de pagamentos do Código Civil não se aplica nas hipóteses de compensação tributária ("A regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária").

Determina este dispositivo que: "Art. 354. Havendo capital e juros, o pagamento imputar-se-á primeiro nos juros vencidos, e depois no capital, salvo estipulação em contrário, ou se o credor passar a quitação por conta do capital". Digamos que o contribuinte realize um pagamento parcial, que seja insuficiente para pagar a totalidade do montante principal, muito menos dos juros e multas acrescidas, como deverá ser realizado o cálculo? Ou seja, qual deve ser a regra de imputação? O art. 163 do CTN indica que compete ao fisco determinar as regras de imputação ("...a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação...").

Nesses casos, deve ser aplicado o *regime da imputação proporcional*[7]. Esta será igualmente utilizada para os casos de revogação do parcelamento[8]. A imputação deve ser feita da seguinte forma:

i) definir o *quantum* devido na competência original, bem como os encargos legais e penalidades aplicáveis;

ii) verificar o montante do valor pago a menor;

iii) calcular o fator de imputação mediante a divisão do valor devido pelo valor efetivamente pago a menor.

iv) distribuição do valor pago para reduzir proporcionalmente o tributo e seus acréscimos legais, mediante a aplicação do coeficiente obtido pelo fator de imputação.

v) a redução a partir da dívida mais antiga até a mais recente.

Vejamos um exemplo numérico:

---

[6] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 215.
[7] Instrução Normativa SRF n. 19/1984.
[8] "Art. 15. Revogado o parcelamento, dar-se-á início à cobrança de saldo devedor, que será obtido mediante a imputação proporcional dos valores pagos", conforme a instrução normativa SRF n. 89, de 1 de novembro de 1993.

Primeira etapa: definição do *quantum* devido na competência original, dos encargos legais e penalidades aplicáveis e do montante pago a menor.

	Valores devidos na data de competência	Valores efetivamente pagos em data posterior
Data do recolhimento	20 de fevereiro de 2007	11 de outubro de 2007
Valor principal	10.000,00	10.000,00
Valor da multa	(20%) 2.000,00	1.000,00
Valor de juros de mora	(10%) 1.000,00	0
Total do recolhimento	13.000,00	11.000,00

Segunda etapa: cálculo do fator de imputação (FI), que será realizado da seguinte forma:

– Valor efetivamente recolhido: R$ 11.000,00

– Valor total que deveria ter sido recolhido: R$ 13.000,00

– FI = R$ 11.000,00/R$ 13.000,00 = 84,6253%

Temos dessa forma que o coeficiente de imputação proporcional foi de 84,6253%, significando que este foi o percentual de amortização do débito total.

Terceira etapa: distribuição proporcional do pagamento efetuado.

Nesta etapa, ocorre a distribuição proporcional do valor pago para amortizar o valor original.

	Valores devidos na data de competência	Distribuição proporcional sobre os valores efetivamente pagos em data posterior
Data do recolhimento	20 de fevereiro de 2007	11 de outubro de 2007
Valor principal	10.000,00	84,6253% = 8.462,53%
Valor da multa	2.000,00	84,6253% = R$ 1.692,5
Valor de juros de mora	1.000,00	84,6253% = 846,253
Total do recolhimento	13.000,00	R$ 11.000,00

Quarta etapa: apuração do saldo a pagar. Nesta etapa, determinar-se-á o montante de valor ainda a ser pago, mediante a subtração dos valores amortizados. Assim, deduzir-se-á do montante devido o valor amortizado.

– Montante devido: R$ 10.000,00

– Valor amortizado (84,6253%): R$ 8.462,53

– Saldo remanescente de tributo: R$ 1.537,47

Sobre este saldo remanescente (R$ 1.537,47) devem ser acrescidos os juros de mora e multas.

18.6. Local de pagamento do tributo

O local de pagamento do tributo era determinado pelo art. 159 como a repartição competente do domicílio do sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Esta regra foi alterada pelos gigantescos avanços em automatização bancária e meios digitais de pagamento.

18.7 Prazo de pagamento

O art. 160 do CTN determina o prazo geral de 30 dias para pagamento dos tributos, contados da data de notificação do lançamento ao sujeito passivo, conforme determina o dispositivo:

> Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.
> Parágrafo único. A legislação tributária pode conceder desconto pela antecipação do pagamento, nas condições que estabeleça.

O CTN prevê ainda a possibilidade de a legislação tributária prever descontos em face da antecipação do pagamento.

Os juros de mora serão calculados a uma taxa de 1% ao mês:

> Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.
> 1 §º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um

por cento ao mês.

A legislação federal passou a utilizar de modo geral a taxa Selic, em substituição ao valor previsto no CTN.

18.8 Do pagamento indevido

O pagamento do tributo pode ocorrer por erro de fato ou de direito do contribuinte. Este pode errar o valor a ser pago ou mesmo pagar tributo cobrado indevidamente pelo fisco. O art. 165 do CTN afirma ser devida a restituição de:

> Art. 165. [...]
> I – Cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido.

A expressão utilizada pelo CTN "tributo indevido" é equívoca, pois o tributo ou é devido ou não é tributo. Todo o tributo é uma obrigação *ex lege* e, portanto, ou sua cobrança é legal ou não existe suporte normativo para ocorrer. No entanto, estamos diante do mesmo dilema das leis inconstitucionais, visto que ou a lei é constitucional ou ela não é lei. Este dilema levou a um forte debate na doutrina constitucional sobre a inexistência ou nulidade das leis inconstitucionais. Agora como afirmar que uma lei inexistiu se ela foi um fato jurídico eficaz, que efetivamente atuou no plano da realidade concreta? Cabe ao direito nesse caso corrigir no presente os efeitos danosos praticados. Note-se que a expressão "tributo indevido" não pode ser simplesmente descartada como uma expressão sem sentido, especialmente nos casos de tributos cobrados com base em leis inconstitucionais.

O pagamento indevido está previsto no art. 876 do CC que determina que: "Art. 876. Todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir [...]". O CTN diferentemente do Código Civil não exige a prova do erro de quem pagou indevidamente, conforme previsto no art. 877 ("Àquele que voluntariamente pagou o indevido incumbe a prova de tê-lo feito por erro"). Esta prova deve ser realizada mediante o protesto prévio. O CTN expressamente eliminou a exigência do protesto

ao dispor no art. 165 que: "o sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto [...]".

O pagamento indevido tem por objetivo restabelecer o *status* patrimonial anterior ao pagamento sem causa. Não se admite que o Direito autorize que alguém tenha ganhos em detrimento de outros sem uma causa jurídica. Trata-se de um princípio basilar do Direito gravado no brocardo latino *sum cuique tribure*, dar a cada um o que é seu (*juris praecepta sunt haec- preceitos do direito*). Caso contrário, existiria um enriquecimento sem causa, vedado explicitamente pelo Código Civil em vigor em seu art. 884, que determina: "Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários". A vedação ao enriquecimento sem causa do Estado ou do particular é um princípio básico de justiça.

O pagamento indevido pode ser considerado uma espécie de enriquecimento sem causa, que possui três elementos: i) existência de um pagamento; ii) ausência de causa que obrigasse o pagamento; e iii) prova do vínculo entre o pagamento efetuado e a falta de causa para este.

A *existência de pagamento* deve ser realizada com base no disposto no art. 162 e seguintes do CTN. A ausência de causa que dá origem ao pagamento indevido pode ocorrer nas seguintes situações, listadas exemplificativamente no CTN:

> Art. 165. [...]
> I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
> II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
> III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

No direito tributário, diferentemente do direito privado, não se exige a prova do erro cometido pelo contribuinte. Exclui-se a exigência de prévio protesto por parte do contribuinte. Nesse caso, presume-se em favor do contribuinte que o pagamento realizado sem causa ao fisco gera uma aquisição patrimonial indevida ao Estado,

devendo *in rem verso* repetir o que foi pago indevidamente. Existindo um pagamento indevido, não se exige a prova de que este pagamento ocorreu por mera *liberalidade* do contribuinte.

No direito privado, o pagamento espontâneo não gera imediatamente uma presunção de que o adquirente (*accipiens*) recebeu sem causa, mas pelo contrário. O pagamento pode ter ocorrido sem causa aparente, como nos casos de doação por mera liberalidade. Não se pode conceber no caso do direito tributário que se parta de uma presunção de que o contribuinte possa ter doado seus parcos recursos para Estado sem uma prova legítima. Nem há como realizar este ato mediante as guias de pagamento ordinárias sem clara especificação. Não há como entender que possa haver o pagamento de doação por meio de uma Guia de ICMS ou de GFIP.

O direito privado ainda admite três institutos que não são aceitos em direito tributário: o pagamento de *obrigação natural, obrigação judicialmente inexigível* e o pagamento de *dívida prescrita*. Determina o CC:

> Art. 882. Não se pode repetir o que se pagou para solver dívida prescrita, ou cumprir obrigação judicialmente inexigível.
> Art. 564. Não se revogam por ingratidão: [...] III – as que se fizerem em cumprimento de obrigação natural.

No direito tributário, a prescrição é causa extintiva das obrigações e não apenas uma causa extintiva do direito de ação. Não pode considerar que o pagamento espontâneo do contribuinte, sem causa, tenha ocorrido por mera liberalidade ou para extinguir obrigação natural, *obrigação judicialmente inexigível* ou *dívida prescrita*. Desse modo, a presunção é de que o pagamento indevido deve ser restituído pela comprovação da existência de pagamento[9], da ausência de causa para o Estado receber e pelo vínculo entre o valor pago e a falta de causa para este[10].

---

[9] "Processo civil. Tributário. IOF. Restituição do indébito. cópia autenticada do DARF. Arts. 365, III, e 384 do CPC. 1. A cópia autenticada de DARF é documento hábil para a comprovação do recolhimento indevido de tributo em sede de ação de repetição do indébito. 2. Recurso especial provido." (REsp 267.007/SP)

[10] Sobre as normas federais para normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da secretaria da Receita Federal do Brasil, veja-se a Instrução Normativa RFB n. 1.300, de 20 de novembro de 2012, alterada pela Instrução Normativa RFB n. 1.490, de 15 de agosto de 2014.

O CTN determina que a restituição do pagamento indevido deve implicar a restituição na mesma proporção dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo aquelas de natureza formal. Assim:

> Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.
> Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

A devolução do principal, multa e juros deve ocorrer com o acréscimo de correção monetária prevista na legislação tributária[11].

18.9 Restituição de tributos indiretos

O estudo da restituição de tributos indiretos será realizado aprofundamente em uma seção específica, especialmente em razão da relevância da matéria.

18.10 Prazo de restituição

O prazo para restituição do pagamento está previsto no art. 168 do CTN, que determina que este se extingue no prazo de 05 (cinco) anos. Assim:

> Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:
> I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;
> II – na hipótese do inciso III do art. 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

---

[11] Conforme *instrução normativa* RFB n. 1.300, de 20 de novembro de 2012 (revogada pela Instrução Normativa RFB n. 1.717, de 17-7-2017): “Art. 83. O crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou reembolso, será restituído, reembolsado ou compensado com o acréscimo de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulados mensalmente, e de juros de 1% (um por cento) no mês em que”.

Esse prazo possui natureza prescricional, dado que está dirigido diretamente ao "direito de pleitear restituição". O prazo deve ser contado da data da extinção do crédito tributário ou da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória. Esse prazo não se suspende ou interrompe com o ingresso de pedido na esfera administrativa[12]. Havendo o pagamento a tributo indevido ou a maior o prazo de restituição conta-se do momento do pagamento.

A sistemática da restituição de pagamento indevido de tributos sujeito a lançamento por homologação merece uma maior atenção. A grande questão envolvida é quanto à caracterização da "extinção do crédito tributário" nessa modalidade de lançamento. Nesses casos, o pagamento antecipado ocorre em momento anterior à extinção definitiva do crédito, visto que poderá ocorrer a homologação expressa ou tácita.

O STJ entendia que a restituição dos pagamentos indevidos deveria ser contado sob o método que ficou denominado de "tese dos cinco mais cinco"[13], ou seja, contando cinco anos do prazo para a homologação dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (art. 150, § 4º, do CTN) e mais cinco anos para a exercitar o direito de pleitear a restituição (art. 168, I, do CTN). Conforme esta teoria, a "extinção do crédito tributário" ocorria com a *homologação do lançamento* e não com o momento do pagamento antecipado. Se a homologação fosse tácita, então esse prazo seria de cinco anos, contados do pagamento antecipado.

A decisão que se tornou um *leading case* para o tema foi o julgamento EREsp 435.835/SC, que merece ser citado na sua íntegra, especialmente em função de sua importância:

> CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI N. 7.787/89. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA.TERMO INICIAL DO PRAZO. PRECEDENTES. 1. Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, *no caso de*

[12] "Processual civil e tributário. Agravo regimental. Finsocial. Compensação. Prescrição. Decadência. Termo inicial do prazo. Pedido administrativo. Interrupção/suspensão. Inocorrência. Precedentes.[...] 5. O prazo prescricional, para fins de restituição de indébito de tributo indevidamente recolhido, não se interrompe e/ou suspende em face de pedido formulado na esfera administrativa. 6. Precedentes desta corte superior. 7. Agravo regimental não provido." (AGRG no AG 629.184/MG)

[13] REsp 641.897/PE e EDIVREsp 289.398.

> *lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento*. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados. 2. Não há que se falar em prazo prescricional a contar da declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou da Resolução do Senado. A pretensão foi formulada no prazo concebido pela jurisprudência desta Casa Julgadora como admissível, visto que a ação não está alcançada pela prescrição, nem o direito pela decadência. Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes em que pacificado pelo STJ, id est, a corrente dos cinco mais cinco. 3. A ação foi ajuizada em 16-12-1999. Valores recolhidos, a título da exação discutida, em 09/1989. Transcorreu, entre o prazo do recolhimento (contado a partir de 12/1989) e o do ingresso da ação em juízo, o prazo de 10 (dez) anos. Inexiste prescrição sem que tenha havido homologação expressa da Fazenda, atinente ao prazo de 10 (dez) anos (5 + 5), a partir de cada fato gerador da exação tributária, contados para trás, a partir do ajuizamento da ação. 4. Precedentes desta Corte Superior. 5. Embargos de divergência rejeitados, nos termos do voto[14].

O art. 3º da LC n. 118/2005 alterou radicalmente este entendimento ao prever que para efeitos de interpretação considera-se que a "extinção do crédito tributário" ocorre no momento do *pagamento antecipado*. Assim:

> Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

A matéria foi objeto de vivo debate doutrinário e jurisprudencial, sendo definitivamente decidido pelo STF. A principal polêmica estava na natureza do disposto no art. 3º da LC n. 118/2005. De um lado, havia o entendimento de que este possuía natureza meramente interpretativa, de outro lado, havia a alegação de que existia inovação normativa e não mera interpretação. As normas interpretativas podem possuir eficácia retroativa nos termos do art. 106 do CTN, que dispõe:

---

[14] EREsp 435.835/SC, 1ª T., rel. Min. Francisco Peçanha Martins, rel. p/ ac. Min. José Delgado, j. 24-3-2004.

> Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
> I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

O questionamento levado ao STF era justamente sobre a natureza desse dispositivo, se interpretativo ou não. Se fosse interpretativo, seria admitida a retroatividade da norma, caso contrário, existiria flagrante inconstitucionalidade. Ao final, o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 4º da LC n. 118/2005, que previa:

> Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

O termo inicial de vigência da norma era de 120 dias da data de sua publicação, que havia sido em 9 de fevereiro de 2005. Esse dispositivo passou a ter eficácia plena a partir de 9 de junho de 2005, conforme deliberação do STF[15]. Para ações ajuizadas até 8 de junho de 2005, ou seja, antes do prazo, permaneceria em vigor a "tese dos cinco mais cinco", mantendo o prazo de 10 anos.

18.11 Pagamento indevido em decorrência de decisão pela inconstitucionalidade de tributo

A CF/88 possui um mecanismo para a retirada de eficácia de normas declaradas inconstitucionais, seja pelo controle difuso, seja pelo controle concentrado de controle da constitucionalidade das normas. No caso de controle concentrado, o termo inicial para retirada de eficácia da norma é da data do trânsito em julgado do acórdão da ADI, APF ou ADC. Para os julgamentos mediante controle difuso de constitucionalidade, o prazo será o da data da publicação da Resolução do Senado que suspender o dispositivo declarado inconstitucional, conforme o art. 52, X, da CF/88. Neste último caso, a eficácia da sentença é meramente *inter partes* somente possuindo efeito *erga omnis* com a edição da Resolução do Senado[16].

---

[15] RE 566.621/RS.
[16] REsp 534.986/SC e REsp 423.999/MG.

O STJ alterou o seu entendimento passando a defender que o prazo de cinco anos deve ser contado da "extinção do crédito tributário" pelo pagamento, desconsiderando a distinção entre o controle em sede do controle concentrado e difuso.

> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO DE OFÍCIO. 1. O prazo de prescrição quinquenal para pleitear a repetição tributária, nos tributos sujeitos ao lançamento de ofício, é contado da data em que se considera extinto o crédito tributário, qual seja, a data do efetivo pagamento do tributo, a teor do disposto no art. 168, inciso I, c.c art. 156, inciso I, do CTN. [...]. 2. A declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo em controle concentrado, pelo STF, ou a Resolução do Senado (declaração de inconstitucionalidade em controle difuso) é despicienda para fins de contagem do prazo prescricional tanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício. [...] 3. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008[17].

O STF firmou o entendimento de que a discussão sobre o termo a quo para a contagem do prazo constitucional é matéria infraconstitucional[18], mantendo até o momento a posição consagrada do entendimento do STJ de que a contagem do prazo dá-se a partir da extinção do crédito tributário, independentemente do modo de controle.

O art. 27 da Lei n. 9.868/99 que regula a ADI e o art. 11 da Lei n. 9.882/99 que disciplina a ADPF preveem que o STF poderá restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado. A modulação foi aplicada no caso da inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, sobre a subordinação das contribuições sociais às normas gerais de direito tributário previstas lei

---

[17] REsp 1.110.578/SP, Rel. Min. Luiz Fux, data do julgamento 12-5-2010.
[18] AGRG no RE 417.379/PE.

complementar[19].

Determina o art. 169 do CTN o prazo de dois anos para ajuizar *ação anulatória de débito fiscal*, ou seja, da decisão que denegar a restituição de indébito. Esta ação tem por objeto anular o débito fiscal e ao mesmo tempo pode e deve ser cumulada com o pedido de repetição de indébito. Determina o dispositivo que:

> Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.
> Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.

O prazo pode ser interrompido ou suspendido. O prazo prescricional pode ser interrompido pelo início da ação judicial. Deve-se atentar que o prazo não reinicia, ou seja, não começa a correr desde o início de novo, mas começa a sua contagem pela metade. Trata-se de uma técnica totalmente atípica no modelo do CTN.

18.12 Pagamento antecipado

18.12.1 Compensação

A compensação tributária é uma modalidade de extinção dos créditos tributários, mediante o confronto e a anulação recíproca entre créditos e débitos do credor e do devedor. Determina o art. 368 do CC, que "[...] se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem".

A compensação em direito privado está prevista nos arts. 368 a 380 do Código Civil. Determina o art. 369 que "a compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis". A Lei n. 10.677, de 22 de maio de 2003, revogou o art. 374 que determinava a sujeição da compensação tributária às regras de direito privado ("Art. 374. A matéria da compensação, no que concerne às dívidas fiscais e

[19] RE 560.626/RS.

parafiscais, é regida pelo disposto neste capítulo").

Determina os arts. 170 e 170-A do CTN que:

> Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.
>
> Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.
>
> Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial (LC n. 104/2001).

A compensação de créditos tributários deve obedecer ao *princípio da legalidade estrita* e somente pode ocorrer nas condições e sob as garantias que a lei estipular[20] e nos limites autorizados à autoridade fiscal. O direito de crédito do contribuinte é sagrado e não pode ser abusivamente limitado, sob pena de ofensa a diversos princípios constitucionais, dentre os quais o da vedação de confisco, proporcionalidade e moralidade.

A lei não pode ser tão restritiva ao ponto de não permitir a viabilização do direito de crédito e de sua compensação.

Somente poderão ser compensados os *créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.* Para que seja pleiteada a compensação de créditos tributários pelo contribuinte, este deve fazer a prova de sua certeza e liquidez. Não basta meramente alegar, ele deve trazer todos os documentos fiscais comprobatórios da sua existência. Trata-se de ônus da prova do contribuinte, consagrado tanto no processo administrativo fiscal quanto no processo civil. O ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, da contribuinte. Neste sentido, prevê a Lei n. 9.784/99 em seu art. 36:

---

[20] AGRG no REsp 320.415/RJ.

> Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Em igual sentido, temos o art. 333 do CPC/73:

> Art. 333. O ônus da prova incumbe:
> I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito.
> II – ao réu, quanto à existência de fato impeditiva, modificativa ou extintiva do direito do autor.

O CPC/2015 determina em seu art. 373:

> Art. 373. O ônus da prova incumbe:
> I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;
> II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Para que o crédito tenha certeza, ele deve obedecer aos requisitos legais. Assim, por exemplo, no caso de créditos federais, estes devem ser informados em declaração apropriada (DCTF, GPIP, GIA etc.), conforme as normas contábeis (livro razão, diário ou DIPJ) e com a comprovação do pagamento realizado (p. ex.: Darf). Deve existir clara *consistência* entre o que foi informado ao fisco, os registros contábeis e os pagamentos realizados.

Vejamos o exemplo de um crédito federal pleiteado. Nesse caso, deve o contribuinte apresentar a declaração federal apropriada, no caso a Declaração Centralizada de Tributos Federais (DCTF); a correspondente prova dos lançamentos contábeis nos livros correspondentes (livro razão, diário e DIPJ); bem como o pagamento efetuado, conforme a correspondente Declaração de Arrecadação de Receitas Federais (Darf).

Dever-se-ia poder admitir a *DCTF retificadora* mesmo quando posterior à ciência do despacho decisório, porém somente quando acompanhada da prova de erro na DCTF retificada, por meio da escrituração e dos documentos fiscais e contábeis.

Para a compensação de créditos tributários, exige-se que os créditos quando forem de *mesma espécie pelas semelhanças de origem, destinação, de finalidade*[21] *e de operacionalização*[22].

Diversas decisões tentaram delimitar as possibilidades de requerimento judicial de créditos tributários. De um lado, o STJ limitou o uso de pedidos liminares de compensação e, de outro, garantiu o uso do mandado de segurança com efeitos declaratórios de créditos tributários. A Súmula 212 do STJ, entendeu em 23 de maio de 2005 que: "a compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar".

O entendimento do STJ possuía clara razão de existência, afinal como poderia uma decisão precária autorizar a extinção do crédito tributário antes da sentença de mérito. Trata-se-ia de uma extinção condicionada ou resolutiva? Não havia sentido, em nosso entendimento. As liminares em mandado de segurança somente poderiam acarretar na suspenção da exigibilidade do crédito tributário e nunca em sua extinção. A Lei n. 12.016, de 7 de agosto de 2009, consagrou este entendimento ao dispor que:

> Art. 7º Ao despachar a inicial, o juiz ordenará:
> [...]
> *2 §º* Não será concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários, a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior, a reclassificação ou equiparação de servidores públicos e a concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamento de qualquer natureza.

O CTN sepultou esta possibilidade pela inclusão do art. 170-A, incluído pela LCP n. 104, de 2001, determinou que:

> Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

---

21 REsp 252.241/RJ.

22 REsp 214.422/SE.

O STJ determinou na Súmula 213 que: "O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária"[23]. O STF garantiu que a sentença do mandado de segurança em matéria tributária possui eficácia executiva, apesar de sua natureza declaratória, ela pode ser considerada título executivo para requerer a restituição de indébito. Na época da edição desta súmula vigia o dispositivo do CPC/73 que determinava que somente as sentenças condenatórias poderiam ser consideradas como títulos executivos ("Art. 584. São títulos executivos judiciais: [...] I – a sentença condenatória proferida no processo civil; revogado pela Lei n. 11.232, de 2005)"[24]. As alterações realizadas pela Lei n. 11.232/2005 revogaram o dispositivo que limitava o rol de sentenças com força de título executivo.

A nova redação incluiu o art. 475-N que determinou que:

> Art. 475-N. São títulos executivos judiciais: (Incluído pela Lei n. 11.232, de 2005)
> I – a sentença proferida no processo civil que reconheça a existência de obrigação de fazer, não fazer, entregar coisa ou pagar quantia; (Incluído pela Lei n. 11.232, de 2005)

Determina o art. 786 do CPC/2015 que a execução pode ser instaurada caso o devedor não satisfaça a obrigação certa, líquida e exigível, consubstanciada em título executivo[25].

A sentença em mandado de segurança em matéria tributária possui eficácia de título executivo judicial, podendo ser utilizada para a realização de pedido de restituição[26].

---

[23] *DJ* 2-10-1998.

[24] "Art. 584. São títulos executivos judiciais: (Revogado pela Lei n. 11.232, de 2005): [...] I – a sentença condenatória proferida no processo civil; (Revogado pela Lei n. 11.232, de 2005)."

[25] Redação dada pela Lei n. 11.382/2006.

[26] EREsp 609.266/RS entendeu que: "2. tem eficácia executiva a sentença declaratória que traz definição integral da norma jurídica individualizada. não há razão alguma, lógica ou jurídica, para submetê-la, antes da execução, a um segundo juízo de certificação, até porque a nova sentença não poderia chegar a resultado diferente do da anterior, sob pena de comprometimento da garantia da coisa julgada, assegurada constitucionalmente. e instaurar um processo de cognição sem oferecer às partes e ao juiz outra alternativa de resultado que não um, já prefixado, representaria atividade meramente burocrática e desnecessária, que poderia receber qualquer outro qualificativo, menos o de jurisdicional. 3. a sentença declaratória que, para fins de compensação tributária, certifica o direito de crédito do contribuinte que recolheu indevidamente o tributo, contém juízo de certeza e de definição exaustiva a respeito de todos os elementos da relação jurídica questionada e, como tal, é título executivo para a ação visando à satisfação, em dinheiro, do valor devido".

A Lei n. 8.393/91 determinou os casos de possibilidade de compensação de tributos federais, permitindo que nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente, conforme o art. 66, com redação dada pela Lei n. 9.069, de 29 de junho de 1995. Determinava este dispositivo que a compensação somente poderia ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

A Lei n. 9.250/95 acrescentou outro requisito, a de que a compensação ocorresse entre tributos de mesma destinação constitucional, conforme o art. 39 desta lei. A Lei n. 10.637/2002 exigiu que a compensação fosse efetuada por meio da entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. Esta declaração possui como efeitos extinguir o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Não podem ser objeto de declaração de compensação:

– o saldo a restituir apurado na declaração de ajuste anual do imposto de renda da pessoa física;

– os débitos relativos a tributos e contribuições na importação;

– os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;

– os créditos relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal com o débito consolidado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal (Refis), ou do parcelamento a ele alternativo;

Não homologada a compensação do crédito, a autoridade fiscal procederá a cobrança dos débitos indevidamente compensados. O contribuinte poderá apresentar manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação. Caberá recurso voluntário ao Carf do acórdão da delegacia regional de julgamento que não acolher a manifestação de inconformidade. A manifestação de inconformidade suspende a exigibilidade da multa de ofício.

Será considerada não declarada a compensação em que o crédito seja de terceiros; refira-se a título público; seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado ou não se refira a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal (RFB)[27].

A Lei n. 12.249/2010 incluiu em seu art. 139, I, *d*, uma controversa multa isolada de 50% sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. Este percentual será aumentado para 100% no caso de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo.

18.12.2 Transação

A transação é uma espécie de extinção de obrigações prevista no Código Civil[28], que ocorre mediante a substituição das obrigações anteriores com o surgimento de outras em seu lugar. Preceitua o CC que: "Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas".

A novação faz surgir uma nova obrigação tributária, extinguindo a anterior. Ela prevê o surgimento de uma nova obrigação que possui três elementos: a *obrigação a ser substituída* (*obligatio novanda*), a *nova obrigação constituída* (*aliquid novi*), o ânimo de novar (*animus novandi*)[29].

Determina o CTN em seu art. 171 que:

> Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação (sic) de litígio e consequente extinção de crédito tributário.
> Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

A transação em matéria tributária implica a concessão mútua entre o contribuinte e o Fisco. A autoridade fiscal não é livre para dispor sobre os limites e conteúdo das concessões a serem realizadas, estando adstrito aos limites da estrita

---

[27] Lei n. 11.051/2004.
[28] CC arts. 360 a 367 e CC/1916 em seus arts. 999 a 1.008.
[29] GOMES, Orlando. *Obrigações*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 163.

legalidade. A transação exige interpretação restritiva, dado que implica extinção do crédito tributário. O controle minucioso da transação é exigência que obedece aos princípios da legalidade estrita e da isonomia. A transação não é modo de transmissão de direitos, mas tão somente de sua declaração ou reconhecimento, conforme o art. 843 do CC.

O STJ considerou em alguns poucos casos que os parcelamentos especiais, por exemplo, o Refis, se revestem da natureza de transação, posição que não podemos aceitar [30], pelos motivos que explicamos anteriormente sobre o parcelamento como causa de extinção dos créditos tributários.

18.12.3 Remissão

A remissão é o modo de extinção da obrigação principal por declaração unilateral de vontade do fisco. Não há na remissão a exigência de qualquer manifestação de concordância por parte do contribuinte.

A *remissão* distingue-se de outros institutos próximos, tais como a *remição* e a *anistia*. A *remição* deriva do verbo *remir* e significa pagamento. Este instituto é previsto no CPC/2015 como forma de pagamento de débito na execução, pelo devedor antes de adjudicados ou alienados os bens. Pode o executado remir a dívida pagando ou consignando a importância atualizada da dívida, mais juros, custas e honorários advocatícios, conforme o art. 826 do CPC/2015. A conduta de *remitir* significa o perdão da dívida, enquanto *remir* implica pagar o débito em execução.

A *remissão* diferencia-se da *anistia*, que está prevista como causa de exclusão do crédito tributário no art. 175, II, do CTN. Esta, tal qual a remissão, é igualmente uma forma de perdão, contudo, o será da infração tributária. Enquanto a remissão é o perdão do crédito tributário, a anistia é o perdão da infração fiscal praticada pelo contribuinte.

A remissão deve estar prevista em lei e deve reger-se pela interpretação restritiva. Esta poderá ser total ou parcial, conforme determina o art. 172 do CTN:

---

[30] REsp 739.037/RS e REsp 499.090/SC.

> Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:
> I – à situação econômica do sujeito passivo;
> II – ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato;
> III – à diminuta importância do crédito tributário;
> IV – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
> V – a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.
> Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155.

A remissão pode ser somente do principal e não incluir as multas, ou vice-versa. Não se pode aplicar um raciocínio extensivo à remissão. Se o legislador somente remitir o principal e o crédito tributário das multas, não há como ampliar a concessão aos juros correspondentes e sua correção monetária. A remissão exige da autoridade administrativa mais do que a plena vinculação ao princípio da legalidade, impõe ainda o dever de motivar mediante despacho específico as razões para a concessão de remissão total ou parcial. A remissão deve obedecer tanto a legalidade estrita do ato quanto a legitimidade de sua concessão. É condição de validade e eficácia que a remissão concedida esteja amparada em despacho fundamentado, sem o qual a presunção de legalidade do ato administrativo fica comprometido.

O despacho fundamentado não gera, por si só, direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora, conforme o art. 155 do CTN.

A remissão poderá ser concedida desde que respeitando os seguintes requisitos: i) à situação econômica do sujeito passivo; ii) ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato; iii) à diminuta importância do crédito tributário; iv) a considerações de equidade, em relação às características pessoais ou materiais do caso; e v) a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

O primeiro requisito impõe que a remissão não seja um mecanismo de iniquidade social, privilegiando os mais favorecidos e mantendo pesado fardo tributário sobre os desfavorecidos. O perdão aos necessitados possui razão justificável, especialmente em face da ausência da capacidade contributiva destes. A mera condição de possuir menor poder aquisitivo não é, contudo, razão suficiente para conceder o perdão das dívidas tributárias. Deve existir alguma causa que agrave a situação do contribuinte de menor renda, tal como uma catástrofe social, econômica ou ambiental. A remissão não é o mecanismo adequado para políticas extrafiscais de redistribuição de renda. Nesses casos, devem ser utilizadas as isenções e imunidades. A remissão é uma forma de correção, em face de uma causa extraordinária que vulnere gravemente o contribuinte.

O *erro* em si não pode ser considerado causa para remissão, em face da dogmática presunção de conhecimento da lei tributária. O erro escusável, contudo, pode ser causa de perdão, especialmente quando o erro é diretamente provocado por culpa da legislação ou da administração tributária que não informou suficientemente a conduta a ser seguida pelo contribuinte. Note-se que se trata de uma causa excepcional, especialmente em virtude da complexidade da legislação tributária. A causa do erro deve ser flagrante, inafastável e cristalinamente escusável.

O *cancelamento de créditos de pequenos valores* não ofende o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu § 3º, II, desde que o montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança. O grande problema, neste caso, é determinar o significado de créditos de pequeno valor. Em nossa opinião, o art. 24 da Lei n. 8.666/96, referente ao limite de dispensa de licitação, não pode de modo algum ser utilizado como parâmetro. O conceito de pequeno valor deve implicar o custo superior ao cadastramento do débito em órgão de proteção ao crédito. Deve-se atentar, inclusive, para o fato que uma dívida isolada pode ser de pequeno valor, mas a resultante de sua reunião pode implicar um valor expressivo. Nesse caso, não será justificada a remissão.

As considerações de equidade devem ser utilizadas como *ultima ratio*, especialmente em função do princípio da isonomia e da legalidade. Note-se que o art. 108 do CTN determinou expressamente em seu § 2º que: "O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido". Naquele

dispositivo, impede-se o uso da equidade para dispensar o pagamento do tributo, nesse caso, permite-se a equidade como causa para perdão de dívida. Uma interpretação sistemática somente pode entender que a equidade aqui permitida está restrita a uma estreita via de possibilidades. Somente em casos extremados e excepcionais é que poderá ser afastada a legalidade e desde que respeitada a igualdade tributária.

O perdão pode se dirigir a *determinada região do território da entidade tributante,* desde que submetidas a *condições peculiares*. Tal seria o caso de uma catástrofe ou calamidade. A remissão não pode ser utilizada como forma de extrafiscalidade em prol do desenvolvimento regional ou econômico. Ela não se presta de modo algum a esta finalidade. Existem mecanismos mais apropriados, tais como as isenções e benefícios fiscais.

18.12.4 Decadência e prescrição

A decadência e a prescrição são causas de extinção do crédito tributário previstas nos arts. 173 e 174 do CTN. Estas serão estudadas em capítulos próprios, em razão da sua importância.

18.12.5 Conversão do depósito em renda

A conversão do depósito em renda ocorre com a constituição definitiva do crédito tributário, com decisão judicial ou administrativa favorável ao fisco. Assim ocorre o término da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, operada por força do art. 151, II, do CTN.

Se houver decisão favorável ao contribuinte, o valor depositado será devolvido ao depositante. No entanto, se houver decisão contrária ao sujeito passivo e este não houver interposto ação judicial, o valor será convertido em renda[31]. Na hipótese de propositura de ação judicial, o valor depositado administrativamente será transferido à ordem do juiz da causa.

---

[31] Art. 43, § 3º, *a* e *b*, do Decreto n. 70.235/72.

A decisão que autoriza a conversão do depósito em renda possui natureza interlocutória e deve ser atacada por meio de agravo de instrumento e não por apelação. Não se trata de uma decisão de caráter terminativo, apesar de implicar o efeito da extinção do crédito tributário.

Sobre o assunto, vejamos com mais detalhes a questão do depósito judicial como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

18.13 Pagamento antecipado e a homologação do lançamento

O pagamento antecipado ocorre no caso dos tributos em que há o lançamento por homologação. Recorde-se que o lançamento por homologação é aquele em que há o pagamento antecipado, ou seja, prévio à fiscalização da autoridade administrativa. Este pagamento extingue o crédito tributário quando realizado nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º.

Recorde-se que pagamento antecipado extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. De outro lado, determina o § 4º que se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Haverá a homologação tácita nos casos em que a Fazenda Pública não tenha se pronunciado nesse prazo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

18.14 Consignação em pagamento julgada procedente

A ação consignatória julgada em si não extingue o crédito tributário. Somente aquela pronunciada como procedente terá este efeito. O depósito judicial em ação de consignação em pagamento possui o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário até o seu julgamento definitivo. Quando este ocorrer, resolve-se o débito ou em favor do fisco ou mediante a devolução do valor ao contribuinte.

Determina o CTN em seu no art. 164 que:

> Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos;

> I – de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;
> II – de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;
> III – de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.
> *1 §º* A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.
> *2 §º* Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

A consignação em pagamento em razão de recusa de recebimento ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou penalidade, ou cumprimento de obrigação acessória visa preservar o direito do contribuinte de estar em dia com as suas obrigações tributárias. O interesse especial do contribuinte pode estar vinculado à expedição de certidão negativa de débito[32].

Igualmente pode ser utilizado este remédio processual quando o fisco subordinar o recebimento de tributo, ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal. Note-se que este dispositivo deve ser lido em consonância com a sistemática jurídica em matéria tributária. Apesar de o princípio da legalidade reger a instituição e majoração dos tributos, esta não é a regra para a imposição de obrigações acessórias. Estas podem ser criadas e modificadas por meio de decretos do Poder Executivo. Deve-se atentar para o fato de que na terminologia do CTN a expressão "legislação tributária" engloba também os decretos e as normas complementares. De tal modo que a leitura do dispositivo em comento tende a significar as exigências administrativas sem fundamento em leis, tratados, decretos ou normas complementares.

Admite-se a consignação em pagamento quando houver a exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

---

[32] REsp 496.747/SC.

18.15 Decisão administrativa irreformável

A decisão administrativa irreformável extingue o crédito tributário. São consideradas irreformáveis as decisões definitivas, ou seja, aquelas de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto e no caso das decisões de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição[33]. São definitivas as decisões em instância especial.

Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

18.16 Decisão judicial passada em julgado

A decisão judicial passada em julgado é causa de extinção do crédito tributário. São consideradas passadas em julgado, ou com trânsito em julgado, as decisões abrangidas pela coisa julgada. Conforme o CPC/2015, em seu art. 502: "denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso". A decisão transitada em julgado torna-se imutável e indiscutível, tendo força de lei nos limites da lide e das questões decididas[34].

Não haverá nova apreciação de matéria protegida pela coisa julgada, salvo em relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença.

O CPC possui regras expressas sobre as decisões proferidas contra a Fazenda Pública. Estão obrigatoriamente sujeitas ao duplo grau de jurisdição as decisões confirmadas pelo tribunal que sejam contra sentença proferida contra a União, o Estado, o Distrito Federal, o Município, e as respectivas autarquias e fundações de direito público; bem como as que julgar procedentes, no todo ou em parte, os embargos à execução de dívida ativa da Fazenda Pública[35]. Este dispositivo não se aplica nos casos em que houver precedentes vinculantes do STJ ou STF (recursos

---

[33] Art. 42 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972.
[34] Arts. 467 e 468 do CPC/73 e arts. 502 e 503 do CPC/2015.
[35] Art. 496 do CPC/2015.

repetitivos, repercussão geral, súmula vinculante, dentre outros).

18.17 Dação em pagamento de bens imóveis

A dação em pagamento está prevista nos arts. 356 a 359 do Código Civil. Determina o CC que o credor pode consentir em receber prestação diversa da que lhe é devida. O CTN prevê a possibilidade de dação em pagamento de imóveis em substituição ao pagamento em pecúnia. Esta modalidade de extinção do crédito tributário foi incluído por meio da Lei Complementar n. 104/2001, exigindo para a sua eficácia plena a edição de lei que a regulamente.

A possibilidade da aceitação da dação em pagamento já era objeto de apreciação pelo Judiciário, sendo que o STF havia vedado a possibilidade de dação em pagamento com bens móveis. No entendimento da Corte, esta possibilidade ofenderia as normas sobre a exigência de licitações para a aquisição de mercadorias pela administração direta e indireta[36]. O CTN não dispôs sobre a possibilidade de dação em pagamento com bens móveis e trabalho. Havia o entendimento de que nestes dois casos inexistia autorização legal. A CF/88 determinou explicitamente que compete à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

O STF se manifestou novamente sobre a possibilidade da dação em pagamento de bens móveis na ADI 2.405-1. Dessa vez, houve alteração no entendimento firmado na ADI 1.917/DF, julgando constitucional uma lei ordinária do Rio Grande do Sul que previu o uso do instituto para extinção de créditos tributários, mediante a entrega de bens imóveis e móveis. O STF entendeu que inexistia ofensa ao art. 146, III, *b*, da CF/88, quanto à reserva à lei complementar ao estabelecimento de normas gerais reguladoras dos modos de extinção do crédito tributário. Podem os entes federados disporem sobre a utilização da dação em pagamento de bens móveis sem ofensa ao princípio da reserva de lei complementar.

---

[36] ADInMC 1.917/DF.

O argumento da exigência de processo licitatório para a aquisição de bens móveis pode ser superado pelo fato de que a Lei n. 8.666/93 admitiu a possibilidade de dispensa de licitação nos seguintes casos: i) nas compras de hortifrutigranjeiros, pão e outros gêneros perecíveis, no tempo necessário para a realização dos processos licitatórios correspondentes, realizadas diretamente com base no preço do dia (art. 24, XII); ii) para a aquisição ou restauração de obras de arte e objetos históricos, de autenticidade certificada, desde que compatíveis ou inerentes às finalidades do órgão ou entidade (art. 24, XV); iii) para a aquisição de bens e insumos destinados exclusivamente à pesquisa científica e tecnológica com recursos concedidos pela Capes, pela Finep, pelo CNPq ou por outras instituições de fomento a pesquisa credenciadas pelo CNPq para esse fim específico (art. 24, XXI); iv) na contratação realizada por empresa pública ou sociedade de economia mista com suas subsidiárias e controladas, para a aquisição ou alienação de bens, prestação ou obtenção de serviços, desde que o preço contratado seja compatível com o praticado no mercado (art. 24, XXVIII); e v) para o fornecimento de bens e serviços, produzidos ou prestados no País, que envolvam, cumulativamente, alta complexidade tecnológica e defesa nacional, mediante parecer de comissão especialmente designada pela autoridade máxima do órgão (art. 24, XXVIII).

19.

Causas de exclusão da exigibilidade do crédito tributário

A ideia de exclusão sugere existência prévia e retirada posterior. Assim, presume-se a devida constituição do crédito tributário e a sua posterior exclusão. O crédito tributário deve ser considerado perfeitamente constituído, mas por alguma razão não ocorrerá a sua cobrança. O art. 175 prevê duas causas de exclusão: a isenção e a anistia. No caso da isenção, o CTN adota a teoria da dispensa de pagamento. O crédito estaria constituído, mas não seria cobrado por dispensa legal. No caso da anistia, haveria a dispensa da cobrança da multa por previsão legal. A concepção adotada pelo CTN de exclusão do crédito tributário tem sido objeto de muitas críticas, conforme veremos a seguir.

19.1 Isenção: natureza da norma isentiva

A natureza da isenção é objeto de polêmica na doutrina e na jurisprudência. Diversas são as teorias que tentam determinar a natureza da norma isentiva. Para o CTN e para os formuladores deste, a isenção é uma forma de *dispensa legal ao pagamento* do crédito tributário. Esta teoria pressupõe a compreensão que houve a constituição do crédito tributário e a subsequente dispensa ao seu pagamento[1]. A teoria da exclusão do crédito tributário foi defendida especialmente por Rubens Gomes de Sousa sob o argumento de que o tributo seria devido, porque existiria o surgimento da obrigação tributária, mas a lei teria dispensado o seu pagamento[2]. Parte da doutrina posterior adotou esse entendimento, tal como Amílcar de Araújo Falcão, ao defender o entendimento que a norma isentiva implicava a inexigibilidade do débito tributário[3].

Para esses autores existiria a norma de constituição do crédito tributário, por meio do lançamento, e a exclusão do crédito tributário por meio da isenção. Esta teoria foi objeto de diversas críticas procedentes por parte de Alfredo Augusto

---

[1] RE 113.711/SP.
[2] SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S/A, s/d., p. 75-76.
[3] FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 88.

Becker[4] e Paulo de Barros Carvalho[5].

Para José Souto Maior Borges, não haveria a incidência da norma tributária e, portanto, não teria se configurado a tributação[6]. Para este autor, configura-se uma *hipótese de não incidência legalmente qualificada*. Nesse caso, a norma incidiria para delimitar a competência tributária impedindo o surgimento da incidência normativa. A ideia de que a norma incide para não permitir a incidência aparenta ter problemas lógicos que afastam a sua adoção plena.

Outras concepções alternativas surgiram para explicar o fenômeno da incidência da norma isentiva. Para alguns autores, tal como Hugo de Brito Machado, a lei isentiva produz uma alteração da hipótese de incidência da norma de competência tributária. Nesse entendimento, há uma alteração na estrutura normativa. A norma tributária não estará completa, o que significa que não poderá incidir. Há a retirada de um elemento fundamental de sua composição, que acarreta um impedimento da sua incidência.

Existe uma profunda divergência sobre o fenômeno da isenção. Seria esta fruto de uma norma isentiva ou uma modificação da norma de incidência tributária? Existiria algo como uma norma de isenção ou esta seria um fenômeno resultante da incidência alterada da norma tributária?

Se existir uma norma de isenção, teríamos de questionar qual é o seu objeto? Qual seria a conduta a qual está dirigida? Afirmar que o comportamento regulado é indicar uma omissão ou um não fazer, no caso pagar tributos, tem sido afastado. Bastaria a norma não incluir o comportamento como tributável para a norma não incidir. Alegar que existe uma norma de não incidência, que incide para não incidir, parecer ser uma construção mais retórica do que lógica. Contudo, se existe uma norma genérica de incidência sobre uma classe dada de condutas (p. ex.: incidência sobre rendimentos do trabalho) e houver uma norma que retire a incidência sobre uma classe específica de comportamentos (p. ex.: rendimentos do trabalho artesanal) não poderíamos afirmar que a segunda norma incide para não incidir a primeira. Também não seria absolutamente correto afirmar que existem duas classes de normas, uma

[4] BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 306.
[5] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 447.
[6] BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 201.

norma de comportamento (norma de incidência) e norma de estrutura (norma isentiva). Ambas possuem a mesma estatura normativa.

Para Norberto Bobbio, a distinção entre normas de estrutura e normas de comportamento dirige-se ao objeto destas. São normas de estruturas aquelas dirigidas diretamente a regular a produção de outras normas jurídicas[7]. Miguel Reale igualmente reconhecerá a existência de normas de estrutura como normas de organização, interpretação e administração. Se tormarmos estes conceitos como corretos não há como considerar uma norma de isenção como uma norma de estrutura. Afinal, ela não é sobre a produção de outras normas jurídicas, mas sobre um comportamento determinado. Vejamos uma norma que estabelece a isenção do IPVA para deficientes físicos. Esta é uma norma de comportamento, que exclui a possibilidade de tributação e não uma norma de estrutura que regula a produção de outras normas jurídico-tributárias.

Em nosso entender, a norma isentiva altera ou modifica a norma de incidência. As clássicas regras sobre a resolução do conflito normativo auxiliam a resolução desse dilema. A solução pelos critérios hermêuticos indica a utilização ou do critério cronológico ou da especialidade. Dada a existência de duas normas de mesma estatura aplica-se a mais antiga ou a mais específica. Assim, se houver uma norma que mande tributar e vier outra exonerando a tributação, a última será eficaz. Se, no entanto, existir uma norma genérica exigindo a tributação e houver uma norma mais específica retirando a tributação em uma classe de casos mais restrita, esta norma é que será aplicada.

A nova norma ou a mais específica não é exatamente uma norma completa, ela somente introduz no ordenamento novos enunciados que alterarão ou modificarão a norma padrão de incidência. A lei isentiva é composta de enunciados normativos não autônomos, ou seja, não compõe uma norma padrão completa. São enunciados que alteram a norma de incidência, modificando algum dos seus elementos, fazendo que surja uma nova norma, mais recente ou específica.

---

[7] BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 9. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1997, p. 46.

Este entendimento foi muito bem defendido por Sacha Calmon Navarro Coêlho[8], que esclareceu que a norma isentiva não é uma *norma jurídica autônoma*. Não existiria algo como uma norma isentiva. Esta não seria nem uma norma de conduta ou de estrutura. Somente existiria uma norma: de incidência da tributação. Esta seria a resultante da composição de todos enunciados de incidência, isenção ou imunizantes previstos em leis e outras regras jurídicas. O resultado final seria uma única hipótese de incidência tributária, descrevendo os fatos jurígenos passíveis de tributação, com exclusão daqueles afastados pelos enunciados isentivos e imunizantes. A norma tributária completa seria a resultante da composição de todos os enunciados pertencentes ao sistema jurídico, não podendo falar propriamente em uma norma isentiva que mutila a norma de incidência.

Igualmente Roque Carraza reforçará este entendimento ao explicar que a lei isentiva não mutila a norma de incidência, mas altera a sua composição original, modificando um dos seus critérios de configuração (material, temporal, espacial, pessoal ou quantitativo). A norma que introduz a isenção, em nosso entendimento, não veicula uma norma completa, apenas introduz um conjunto de enunciados que altera a feição original da norma de incidência, que passará a ter nova configuração. A lei que institui a isenção do IPVA para portadores de deficiência física não é uma norma completa, ela somente afirma que a norma de incidência do IPVA não se aplica aos portadores de deficiência física. Assim, ela é portadora de enunciados que alterarão e criarão uma nova composição da norma de incidência deste imposto.

Do exposto, chega-se a conclusão de que não existe uma norma autônoma de isenção que afaste a norma de tributação ou que lhe modifique. Tampouco existe uma norma de não incidência. Trata-se de uma lei ou de um outro veículo normativo que altera a composição da norma de incidência tributária. Surge como resultado uma nova norma de tributação, com a inclusão dos novos enunciados previstos nos textos legais isentivos.

---

[8] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 143-144.

19.2 Eficácia da norma isentiva

Outro problema da maior relevância está na eficácia da norma isentiva. Existirá um direito adquirido à isenção concedida? Esta pode ser revogada a qualquer tempo? Deve respeitar ao princípio da anterioridade e da irretroatividade?

A jurisprudência do STF firmou o entendimento de que a isenção concedida por prazo certo e mediante condições configura o instituto do direito adquirido em favor do contribuinte9. Esse é o sentido da Súmula 544 do STF, que determinou: "isenção tributária concedida sob condição onerosa não pode ser livremente suprimida". Em sentido contrário, se a isenção não tiver sido concedida onerosamente ou com prazo indeterminado, o tributo pode ser imediatamente exigido, não se podendo falar na aplicação do princípio da anterioridade[10].

Serão irrevogáveis as propostas onerosas e concedidas com prazo certo. Cabe questionar qual o prazo para a cobrança no caso de revogação imediata de isenção não condicionada, não onerosa e sem prazo certo, seria imediatamente ou somente no próximo exercício?

O STF entende que essas revogações não equivalem à criação ou majoração de tributo, visto que se trata de meras dispensas de pagamento, de tal modo que a cobrança será imediata. O tributo existia e era devido, somente o seu pagamento era dispensado. Como a dispensa, foi afastada a sua cobrança volta a ser devida. Entende contrariamente Hugo de Brito Machado ao entender que existe norma que altera ou modifica a composição da norma de incidência tributária, criando nova norma. Partilhamos deste entendimento. Como expusemos anteriormente, no caso da revogação de isenção, ocorre a edição de uma lei que altera a composição norma de incidência tributária. Assim, como resultado, surge uma nova norma de tributação, com a inclusão dos novos enunciados previstos nos textos legais isentivos ou revogadores da isenção.

---

[9] RE 169.880/SP.
[10] RMS 13.947/SP.

19.3 A isenção e o princípio da legalidade tributária

A isenções devem respeitar o princípio da legalidade tributária. Somente a lei pode isentar. A competência para instituir tributos é da lei, igualmente o será na competência para conceder isenções. Esse é o sentido do art. 176 do CTN que determina:

> *Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração. [...]*

Nos casos em que o tributo é instituído por meio de lei complementar, somente esta poderá conceder isenções. Este é o caso do imposto sobre grandes fortunas (IGF), do empréstimo compulsório e do imposto extraordinário de guerra (IEG).

A legislação do ICMS exige além de lei isentiva, que esta seja previamente aprovada em convênio interestadual sob a égide do 2º Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), conforme disposto no art. 155, §, 2º, XII, *g*, da CF/88. O convênio do Confaz não substitui a lei estadual concessiva da isenção, ao contrário, condiciona a sua eficácia interestadual ou mesmo a sua legalidade.

Considerando que a lei isentiva estadual pode distorcer a neutralidade concorrencial interestadual e mesmo provocar vantagens concorrenciais indevidas, denominadas de "guerra fiscal", não se admite a sua concessão unilateral sem o consentimento das demais unidades da federação.

O STF no julgamento do RE 851421, em sede de repercussão geral, entendeu ao tratar da remissão de créditos de ICMS devidamente autorizada por dois convênios do CONFAZ que: "*é constitucional a lei estadual ou distrital que, com amparo em convênio do CONFAZ, conceda remissão de créditos de ICMS oriundos de benefícios fiscais anteriormente julgados inconstitucionais*".

Prevê o CTN que a isenção pode ser restrita a determinada região, em função de necessidades particulares, assim:

> *Art. 176. [...] Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.*

Esta possibilidade deve estar combinada com o princípio constitucional da uniformidade geográfica, bem como da aprovação no Confaz, quando se fizer necessário. A concessão de isenções nessas condições deve respeitar o mandamento do art. 170, VII, da CF/88 que exige que a ordem econômica tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observado o *princípio da redução das desigualdades regionais e sociais.*

Considerando-se as isenções espécies de despesas públicas, estas devem estar previstas nos orçamentos públicos, devendo ser compatibilizados com o plano plurianual. Dentre as múltiplas funções do orçamentos estará a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional. A concessão de isenção para determinada região não ofende o princípio da *isonomia*, desde que fundado em legítimas diretrizes de redução das desigualdades. Este ato concessivo não pode ser objeto de análise quanto ao mérito, em face dos juízos de conveniência e oportunidade, mas poderá ser verificado quanto ao seu alcance por meio dos juízos de proporcionalidade, neutralidade concorrencial e isonomia[11].

Determina o art. 179 do CTN que se exige despacho da autoridade administrativa quando a isenção não for concedida em caráter geral. Assim:

> *Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.*

A isenção individual deve seguir regras restritivas de concessão, conforme os requisitos previstos em lei ou no contrato para concessão. No caso de beneficiário inadimplente é possível a vedação de fruição de benefício. O Poder Público detém a faculdade de instituir benefícios fiscais, desde que observados

---

[11] RE 344.331.

determinados requisitos ou condições já definidos no texto constitucional e em legislação complementar. O STF entende que carece de congruência lógica exigir-se o comprometimento da Administração Estadual em conceder benefício fiscal presumido, quando a requerente encontra-se inadimplente com suas obrigações tributárias.

19.4 Interpretação restritiva da isenção

A isenção deve ser interpretada restritivamente, assim, a concessão de isenção de um determinado imposto não implica a isenção das taxas e contribuições conexas. Determina o art. 111 do CTN que: "interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I – suspensão ou exclusão do crédito tributário; [...]".

Assim, a isenção do IPVA não implica a isenção automática da taxa do Detran ou de outra taxa vinculada ao automóvel. A isenção deve ser concedida expressamente. Esta é a leitura do art. 177 do CTN:

> *Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:*
> *I – às taxas e às contribuições de melhoria;*
> *II – aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.*

A lei pode estabelecer que tributos similares ainda não criados possam ser objeto de isenção extensiva, desde que o texto seja absolutamente claro neste ponto. Esse é o caso dos acordos para evitar a dupla tributação da renda, firmados pelo Brasil com outros países, em que existe disposição específica afirmando que o âmbito de incidência do acordo abrange determinados impostos e adicionalmente é possível existir a seguinte cláusula padrão do Modelo OCDE de Convenção utilizada pelo Brasil:

> 4. Esta Convenção também será aplicável a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que foram posteriormente criados seja em adição aos impostos já existentes, seja em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão de qualquer modificação significativa que tenha sido introduzida em suas respectivas legislações fiscais.

A norma existente não introduz uma cláusula isentiva aberta ou em branco, é apenas aplicável a impostos sobre fatos geradores idênticos.

19.5 Isenção, incentivos fiscais e figuras afins

A história constitucional não apresenta muitas referências à questão dos incentivos fiscais. Um dispositivo antecedente pode ser encontrado nos arts. 19 e 20 da Constituição Federal de 1967. O art. 19, § 8º, dispunha expressamente que a União, os Estados e os Municípios poderiam criar incentivos fiscais à industrialização dos produtos do solo e do subsolo, realizada no imóvel de origem. A União poderia, igualmente, mediante lei complementar, atendendo, relevante interesse social ou econômico nacional, conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais.

O texto da CF/88 procurou restringir a concessão de benefícios fiscais mediante a limitação da sua introdução normativa por meio de lei específica. Assim versava o dispositivo anterior: "6 §º Qualquer anistia ou remissão que envolva matéria tributária ou previdenciária só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal". A Emenda Constitucional n. 3/93 alterou significativamente a redação deste dispositivo, clarificando a sua aplicação aos casos concretos.

19.6 Conteúdo do dispositivo

Os incentivos fiscais fazem parte dos instrumentos de política fiscal indutores de determinada conduta. A norma tributária age dessa forma como se fosse uma "norma premial", estimulando determinados comportamentos e desestimulando outros. Sua ação não seria exatamente punitiva, mas desestimuladora por inibir determinadas condutas não pelo uso de sanção, mas pela minimização de determinados ganhos comparados a outras condutas possíveis permissíveis no seio do ordenamento jurídico. A norma teria finalidade essencialmente *extrafiscal.*

A Constituição brasileira admite a criação de isenções fiscais, que deverão

respeitar procedimento constitucional adequado dentro do sistema tributário brasileiro. As isenções e outros benefícios fiscais (subsídios, reduções de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições) somente podem ser concedidos mediante lei específica, sendo que cabe à lei complementar regular, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, como estes serão concedidos e revogados.

De um modo geral, a Constituição brasileira segue a tendência de outros textos constitucionais estrangeiros, que em vez de pura e simplesmente proibirem as isenções tributárias permitem que estas sejam estabelecidas, desde que respeitado o princípio da legalidade na sua instituição, este é o caso da Constituição mexicana (art. 28) e da Constituição belga (art. 117), por exemplo. Aponta-se no direito norte-americano a origem do dispositivo da CF/88. Atribui-se ao estudo de Stanley Surrey e Paul R. McDaniel o entendimento de que os incentivos fiscais produzem o mesmo efeito financeiro das subvenções, devendo constar da legislação orçamentária como despesa tributária (*tax expeditures*). Para os autores, o governo pode apropriar recursos para particulares usando de mecanismos fiscais de isenção ou dedução, em vez de mecanismos diretos de subvenção.

A peculiaridade do texto constitucional brasileiro é que este possui uma redação mais analítica dos que os similares estrangeiros, ao descrever minuciosamente os casos de benefícios fiscais abrangidos, bem como o alcance do dispositivo.

O objetivo do dispositivo constitucional é impedir o uso indiscriminado e casuístico de isenções e benefícios fiscais. Trata-se de um limite formal ao poder de isentar. O constituinte entendeu que não apenas o poder de tributar pode ter o poder de destruir atividades econômicas, mas também o poder de isentar e, por isso, necessita de limites claros, como proteção do sistema de direitos fundamentais. O mau uso e o uso abusivo do *poder de isentar* distorce o mercado, a concorrência e cria uma rede de clientelismos e artificialismos que afetam a eficiência econômica em geral e a justiça fiscal em particular.

Dessa forma, este dispositivo pretende se inserir em conjunto com outros dispositivos espalhados pelo texto constitucional que determinam os *limites ao poder de isentar*. O texto original da Constituição Federal pretendia estabelecer

justamente um controle contra os abusos praticados por parlamentares que se utilizavam do recurso de legislações genéricas contendo diversos dispositivos diferentes. Tal procedimento permitia a concessão de benefícios descontrolados e em absoluto desconhecimento pela maioria da população.

A isenção se diferencia igualmente da *alíquota zero*, que nada mais é que uma técnica de manejo do alíquota do imposto, no caso do IPI, por meio de decretos, sem o recurso à legislação. Não há como alegar que a alíquota zero seja uma forma de isenção disfarçada. Este foi o entendimento adotado pelo STF no julgamento da questão da alíquota zero do IPI.

A *alíquoto zero* não se caracteriza como uma forma de isenção, no entender do STF, apesar de possuírem as mesmas consequências, ou seja, desoneração fiscal. O STF tratou do caso ao apreciar o direito ao creditamento do IPI pago na aquisição de insumos e matérias-primas utilizados na industrialização. O STF havia consolidado o entendimento de que era possível o creditamento no IPI de produtos isentos[12]. A matéria cingia-se à aplicação da sistemática da não cumulatividade quando existisse aquisição de insumo isento ou sujeito à alíquota zero. O Tribunal entendeu serem institutos distintos, com efeitos distintos[13].

Em sentido diverso, entendeu José Souto Maior Borges ao afirmar que tanto na isenção quanto na alíquota zero não ocorreria a incidência da norma tributária. Para Paulo de Barros Carvalho, o fenômeno da alíquota zero produziria a mesma mutilação admitida na isenção. Concordamos, data vênia, com Sacha Calmon Navarro Coêlho, que não aceita a teoria da mutilação da hipótese de incidência ou da não incidência que incide. Para este, isenção e alíquota zero são fenômenos desonerativos distintos, um atuando sobre a hipótese de incidência (isenção) e outro sobre a consequência (alíquota zero). Neste último, a norma incide e há quantificação reduzida a zero. Trata-se de um mecanismo de promoção fiscal, sujeita ao juízo de conveniência e oportunidade administrativa, distinta da isenção que obedece a regras próprias. A alíquota zero não pode ser considerada uma espécie do gênero isenção.

[12] RE 212.484/RS.
[13] RE 353.657/PR.

O STF entendeu que a *redução parcial de base de cálculo* pode ser considerada uma forma de isenção[14]. Concordamos com este entendimento. Há nesse caso alteração do aspecto quantitativo da norma tributária que impõe uma desoneração pela redução da classe de fatos abrangidos pela norma tributária. Nesse caso, do montante econômico a ser apreciado na formação do *quantum debeatur*.

19.7 Relação com outros princípios

Os *limites ao poder de isentar* se relacionam com o regime geral dos direitos fundamentais do contribuinte, visto que a concessão de incentivos fiscais pode representar uma violação direta ou indireta do princípio da igualdade, da capacidade contributiva, da concorrência efetiva, da legalidade, da neutralidade concorrencial, dentre tantos outros. Um caso especial a ser citado é o da contradição entre o princípio da igualdade e isenções fiscais, visto que o dever de pagar tributos se estende a todos os contribuintes e toda forma de exoneração deve ser claramente justificada, sob pena de ofensa à divisão equitativa do dever de financiar os encargos públicos.

19.8 Da exigência de lei específica para os incentivos fiscais

O texto constitucional fala expressamente em lei específica, ou seja, instrumento normativo que possua todos os elementos suficientes e necessários para a correta identificação do seu âmbito de abrangência (sujeito isentante, sujeitos beneficiados, hipóteses de isenção, quantificação da desoneração, momento e território do benefício). Igualmente, devem estas normas obedecer ao disposto na LC n. 95/98. Nesse sentido, as principais orientações traçadas pelo Decreto, em consonância com a Lei Complementar n. 95/98, que deveriam ser respeitadas, são as seguintes: i) evitar casuísmos legais; ii) evitar meras remissões normativas, sem descrição do efeito ou conteúdo; iii) expressa menção às normas revogadas; iv)

[14] AI 565.666 AgR e REsp 762.754.

cuidado na utilização de técnica de redação legislativa; e v) exigência de republicação de lei alterada.

19.9 Do alcance do dispositivo

O presente dispositivo pretende alcançar todas as formas de benefícios fiscais, que procedam a uma desoneração do contribuinte do dever de financiar o Estado. Tal situação abrange desde as isenções fiscais, em que não há a incidência de tributos, até os subsídios financeiros. Dessa forma, limita-se tanto o uso de mecanismos de desoneração da receita (isenções, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia ou remissão), com também os casos de oneração da despesa (subsídios). Tanto as desonerações na receita quanto as onerações nas despesas produzem o mesmo resultado: *diminuição da capacidade fiscal do Estado.*

Todas as formas de incentivos fiscais enquadram-se na redução da capacidade fiscal do Estado e devem receber um tratamento coerente por parte das finanças públicas. O Direito alemão realiza uma identificação geral entre as “subvenções diretas e indiretas” (*Leistungssubventionen e indirekte Subvention*) pela sua finalidade (*Zweck: Befreiung von Steuer und* öffentlichen *Abgaben*). As denominações indicadas pela doutrina alemã refletem exatamente este entendimento, existem as “subvenções tributárias” (*Steuersubventionem*) as “subvenções ocultas” (*verdeckte Subventionen*) ou “subvenções invisíveis” (*verschleierte oder unsichtbare Subventionen*).

A concessão de benefício isencional é ato discricionário, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, que se orienta pelos critérios da *extrafiscalidade*. Não pode o Poder Judiciário atuar como legislador positivo e estender benefícios para categorias de contribuintes.

19.10 Distinção com figuras afins

A isenção diferencia-se do diferimento. O diferimento é o regime pelo qual se transfere o momento do recolhimento do tributo cujo fato gerador já ocorreu, não sendo confundido com as desonerações fiscais.

A isenção não se confunde igualmente com moratória e transação, porque estas não se consideram espécies de favores fiscais, mas de causas de extinção do crédito tributário.

A mera alteração de prazo de recolhimento de tributo não pode ser considerada uma forma de isenção e não se sujeita ao princípio da anterioridade especial (art. 195, § 6º, da CF). Não há falar em "direito adquirido" ao prazo de recolhimento anteriormente previsto, pois o STF não reconhece a existência de direito adquirido a regime jurídico[15].

19.11 Anistia

A anistia é uma das causas de exclusão do crédito tributário, mediante o perdão das infrações e, consequentemente, das penalidades pecuniárias. Determina o art. 180 do CTN que:

> *Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando*:
> O CTN limita a anistia, excluindo a sua possibilidade:
> – aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;
> – às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, salvo se houver disposição em contrário.

A limitação do dispositivo excluindo a anistia para os casos de conluio "salvo disposição em contrário" causa estranheza. Afinal, a lei não poderia conceder anistia para as condutas qualificadas como crimes ou contravenções? Cremos que sim. A lei mais benéfica poderia vir, nesse caso, para excluir a punição a determinada conduta não mais considerada como infração. Assim, seria o caso de legalização do jogo no Brasil, que excluiria a aplicação da penalidade. A expressão "salvo disposição em contrário" não produzirá nem uma interpretação restritiva quanto aos casos de

---

[15] RE 219.878.

crimes e fraudes nem implicará uma interpretação extensiva quanto aos casos de conluio. Trata-se de um texto que produz um efeito interpretativo ordinário, sem ampliar ou reduzir o sentido do texto, ou seja, mantém a coerência interpretativa que orienta todo o sistema tributário.

Deve-se recordar que a anistia é o perdão das infrações, não se estendendo às obrigações acessórias e à obrigação principal. Tanto uma quanto a outra continuarão a ser executáveis. Depois de lançado o tributo e depois de autuada a infração, não se aplica mais a isenção ou a anistia. Nesses casos, o perdão do tributo devido dá-se por meio da *remissão* (arts. 156, 171, 172 do CTN). Teremos assim a extinção do crédito tributário e não a sua exclusão.

A anistia e a isenção obedecem rigorosamente ao princípio da legalidade, assim, conforme o art. 97 do CTN:

> *Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: [...]*
> *VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.*

Determina igualmente o art. 150, § 6º, da CF a exigência de lei específica para a concessão de anistia:

> *Art. 150. [...]*
> 6 *§º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, "g".*

A anistia pode ser concedida em caráter geral ou limitadamente. Ser for concedida limitadamente, o será em relação i) às infrações da legislação relativa a determinado tributo; ii) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza; iii) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares; ou iv) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que

a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.

A anistia em caráter geral será efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa. Caberá ao beneficiário apresentar requerimento com prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão. O despacho concessivo da anistia não gera direito adquirido. Aplicam-se subsidiariamente as regras relativas à moratória previstas no art. 155 do CTN.

20.

Decadência

A decadência é um dos modos de extinção das obrigações tributárias. Tanto a decadência quanto a prescrição tratam da temporalidade das obrigações. O termo decadência vem do verbo latino *cadere* significando "perecer". A dificuldade na distinção entre os dois institutos foi objeto de longa e exaustiva análise da doutrina jurídica. É entendimento corrente de que a prescrição extingue o direito de ação e a decadência extingue o próprio direito. Esse ponto de vista deve ser adotado com reservas, especialmente no direito tributário. A prescrição é causa extintiva do direito de crédito tributário, conforme o art. 174 do CTN.

A elaboração de Agnelo Amorim Filho destacou-se como a mais prestigiada dentre as diversas tentativas[1] de distinção entre ambos os institutos[2]. A relevância do estudo merece uma breve análise.

Agnelo Amorim Filho partirá da distinção realizada por Chiovenda entre duas categorias de direitos subjetivos, de uma lado, aqueles que tem por finalidade um "direito a prestação" e, de outro, a dos "direitos potestativos". Os primeiros são aqueles em que há um sujeito obrigado a prestação positiva ou negativa. Os direitos potestativos são aqueles em que a lei determina a possibilidade de produção de efeitos sem o concurso de vontade de uma das partes envolvidas. De uma lado, uma das partes pode prever um efeito jurídico a ser suportado por um terceiro. São exemplos, dentre outros, de *direitos potestativos*: o poder que têm o mandante e o doador de revogarem o mandato e a doação e o poder que tem o cônjuge de promover a separação.

Recorda o autor que a teoria dos direitos potestativos produziu a substituição da tradicional classificação romana entre ações reais, pessoais e mistas. Chiovenda defenderá uma nova classificação com base na distinção das ações em razão da eficácia da sentença, estas seriam condenatórias, constitutivas e declaratórias. A sentença condenatória é aquela que obriga a prestação de alguém em razão de um direito previsto legalmente. Os direitos potestativos não são objeto de tutela por meio de sentenças condenatórias.

---

[1] LEAL, Antonio Luis da Câmara. *Da prescrição e da decadência*. São Paulo: Livraria Academica, 1939.
[2] AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. *Revista de Direito Processual Civil*. São Paulo, v. 3º, jan.-jun. 1961, p. 95-132.

As sentenças constitutivas são aquelas que visam a criação, modificação ou extinção de um direito, ou seja, protegem justamente os direitos potestativos. As ações declaratórias visam à produção de uma "certeza jurídica". Agnelo Amorim Filho conclui por estabelecer um critério científico de distinção entre prescrição e decadência, com base nos seguintes pressupostos:

i) estão sujeitas à prescrição todas as ações que estabelecem direitos a uma pretensão, ou seja, as ações condenatórias;

ii) estão sujeitas à decadência todas as ações fundadas em um direito potestativo, que possuem prazo especial de exercício fixado em lei; e

iii) são imprescritíveis todas as ações declaratórias e constitutivas que não têm prazo especial fixado em lei.

Esta linha de raciocínio foi adotada no julgamento do RE 94.462, de autoria de Moreira Alves, que entendeu que com a ocorrência do fato gerador surte para o fisco o direito potestativo de efetuar o lançamento. Não exercido o direito dentro de prazo determinado, ocorrerá a decadência. Refuta o autor as teses contrárias à natureza potestativa do direito de lançar, da seguinte maneira:

> As objeções que eminentes tributaristas nacionais e estrangeiros – assim, entre nos, BARROS CARVALHO, Decadência e Prescrição, p. 69/70, São Paulo, 1976 – fazem a tese de que o poder de lançar é direito potestativo se me afiguram improcedentes. Alega-se que não ha direito potestativo, porque o funcionário a quem incumbe efetuar o lançamento tem o poder-dever de lançar, uma vez que, se não o exercer, será responsabilizado. Essa objeção não tem valia, pois o direito potestativo existente tem como titular o Estado (e não seu funcionário) e se contrapõe ao contribuinte que a ele esta sujeito; já o poder-dever do funcionário enquanto poder, se dirige – por exerce-lo em nome do Estado – contra o contribuinte, mas, enquanto dever, o é em face do Estado, e não do contribuinte. [...] O lançamento, em última análise, torna a obrigação tributária, que até então é ilíquida, obrigação líquida, o que implica dizer que ha modificação em situação juridica preexistente, e os direitos potestativos como observa MESSINA [...][3].

A decadência extingue o direito do fisco em realizar a constituição do crédito tributário, ou seja, de proceder ao lançamento, em razão do decurso do prazo legal

---

[3] RE 94.462/SP, Rel. Min. Moreira Alves.

de cinco anos. Ocorrida a decadência, não há como falar em fluência do prazo prescricional. Não podendo ocorrer a constituição do crédito, este não pode ser cobrado administrativa ou judicialmente.

O instituto da decadência é previsto nos arts. 173, I, e 150, § 4º, do CTN. Determina o art. 173, I, que:

> *Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*
> *I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

O art. 150, § 4º, do CTN dispõe que:

> *Art. 150. [...]*
> 4 §*º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

20.1 Regra geral de decadência: art. 173, I, do CTN

O art. 173, I, do CTN possui a regra geral de decadência a ser aplicada a generalidade das modalidades de lançamento. Este será o modelo utilizado para os casos de contagem de prazo quando houver o lançamento por homologação sem que haja antecipação de pagamento.

Note-se que a parte final do dispositivo estabelece a regra de contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Deve-se perguntar o que significa a expressão "poderia ter sido efetuado"?

No caso dos tributos com lançamento de ofício e por declaração, o prazo deve estar assignado em lei ou decreto. A norma jurídica deve estabelecer o momento em que deve ser efetuado o lançamento por parte do fisco ou com participação do contribuinte. Se o fisco não proceder ao lançamento na data prevista em dispositivo normativo ainda o poderá fazê-lo no período de cinco anos contados do primeiro dia

do exercício subsequente ao que poderia ter efetuado. O mesmo raciocínio vale para os casos de lançamento a menor do que o devido, devendo a parte remanescente sofrer lançamento complementar.

No caso de lançamento por declaração, o prazo do art. 173, I, será aplicado nos casos de:

i) ausência de lançamento por parte do fisco;
ii) lançamento a menor praticada pelo fisco;
iii) ausência de declaração por parte do contribuinte;
iv) declarações inexatas praticadas pelo contribuinte;
v) declarações a menor praticadas pelo contribuinte; e
vi) no caso de declarações praticadas com dolo, fraude ou simulação.

Em todos estes casos será aplicada a regra geral.

No caso de lançamento por homologação sem que haja antecipação de pagamento, considera-se como efetuado *a contar da ocorrência do fato gerador*[4]*.* O mesmo ocorrerá para os casos em que o contribuinte declarar e não pagar, não declarar ou declarar a menor.

20.2 Decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação sem pagamento

A caducidade do direito do fisco em realizar o direito potestativo de efetuar o lançamento por homologação sem pagamento dar-se-á com a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN. Algumas decisões passaram a entender que se aplica a tese dos cinco mais cinco (5+5) pela contagem cumulativa do prazo do art. 173 e do art. 150, § 4º, do CTN. O prazo seria contado da seguinte maneira: aplicar-se-ia o art. 173, I, do CTN, em que a Fazenda possui o prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário, se não houver pagamento, haveria mais cinco anos do término do prazo para homologação para que o fisco lance o tributo, totalizando dez anos da ocorrência do fato gerador[5]. Deve-se concordar com Leandro Paulsen que a regra do art. 150, § 4º,

---

[4] REsp 172.997/SP.
[5] EREsp 132.329/SP e REsp 69.308/SP.

é especial em relação à do art. 173, I, do CTN, de tal modo que esta prefere a regra especial, não se aplicando cumulativamente os dois artigos. O STJ tem alterado o seu posicionamento e refutado a aplicação cumulativa dos prazos[6].

No julgamento do recurso repetitivo analisado no REsp 973.733/SC, entendeu o STJ que:

> PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ART. 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE. 1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005). 2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do direito tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no direito tributário", 3. ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210). 3. O *dies a quo* do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no art. 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de

[6] REsp 638.962/PR.

> desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no direito tributário Brasileiro", 3. ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10. ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no direito tributário", 3. ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). 5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação *ex lege* de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001. 6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo. 7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Esse entendimento deve ser adotado necessariamente nos julgamentos administrativos, por força do art. 62-A do Regimento Interno do Carf, que determina que:

> *Art. 62. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Carf. (Incluído pela Portaria MF n. 586, de 21 de dezembro de 2010).*

20.3 Decadência e vício formal do lançamento

Determina o art. 173, II, do CTN que o prazo de decadência deve ser contado da data que tornar definitiva a decisão que tiver anulado por vício formal o lançamento, assim:

> *Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*
>
> *[...]*
>
> *II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

O prazo para lançamento iniciar-se-á do momento em que houver decisão definitiva, administrativa ou judicial, que anular o lançamento, abrindo-se o prazo de cinco anos para novo lançamento.

20.4 Vício material e formal

O lançamento tributário deve ser anulado por vício formal quando não se obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, ou seja, às disposições competentes para a sua lavratura.

Estatui o art. 59 do Decreto n. 70.235/72, que trata do processo administrativo fiscal:

> *Art. 59. São nulos*:
> *I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
> *II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

A distinção entre as modalidades de vícios do lançamento é parte da *teoria do controle dos atos administrativos*. O ato administrativo deve possuir correção quanto à identificação do sujeito, do objeto, da forma e de seu motivo. Determina a Lei n. 4.717/65, que trata da Lei da Ação Popular, que é nulo o ato por vício de forma ou inexistência de motivos.

O lançamento pode ser nulo por *erro de fato* ou *erro de direito*, acarretando a nulidade formal ou material do lançamento. Ocorrerá *erro de fato* quando *houver inexatidão de dados fáticos, atos ou negócios que dão origem à obrigação tributária*[7]. Entendemos que haverá *erro de fato formal* quando houver *falha na formalização da prova* e ocorrerá *erro de fato material* quando acontecer *falha na interpretação da prova*.

A falha na descrição das circunstâncias fáticas, ou seja, na descrição dos fatos implicará violação ao direito de defesa e ao contraditório, prejudicando a formação da convicção do julgador. O erro de fato será mais grave se implicar a

---

[7] Edcl no REsp 11.74900/RS.

aplicação de penalidades, em face do princípio *in dubio pro reo*.

A interpretação errônea da norma implicará uma ofensa às causas do lançamento, de tal modo que a falsa apreciação do texto legal ferirá mortalmente a eficácia do lançamento, acarretando a aplicação incorreta da norma. O erro material conduzirá ao agente fiscal agir de modo proibido pela norma, em face de sua falsa interpretação da prova.

O erro de direito é um erro de imputação. O agente fiscal imputa erroneamente o sujeito passivo da obrigação tributária (falsa imputação subjetiva), o fato gerador (falsa imputação objetiva) ou na determinação da base de cálculo (falsa imputação quantitativa). O vício material decorrente de erro de direito impede novo lançamento tributário, com base no art. 146 do CTN. Determina a Súmula 227 do TFR que: "mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento".

O lançamento efetuado com base legislação revogada, equivocada, ineficaz ou sem vigência não pode ser revisto, tornando-se imodificável pela presença de erro de direito[8].

A mera irregularidade, incorreção ou omissão que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento, sendo que esse erro de fato é convalidável, por ser mero por vício formal. O vício material dá-se com o erro na aplicação normativa, no enquadramento do fato jurídico a classe de casos previstos na hipótese de incidência normativa.

Não haverá nulidade se o contribuinte proceder sem prejuízo a defesa no mérito em relação ao erro formal do lançamento. Estará convalidado o lançamento nesse caso.

20.5 Interrupção da decadência

Como regra geral, o prazo decadencial não se sujeita à interrupção e suspensão, sendo que caduca o prazo do fisco em cinco anos para proceder o lançamento, contados da ocorrência do fato gerador[9]. A decadência igualmente não

---

[8] STJ, AgRg no Ag 1.422.444/AL.
[9] REsp 332.366/MG.

se interrompe nem se suspende no direito privado. Determina o CC que: "Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição". A decadência somente poderia submeter-se a regras de suspensão ou extinção na presença de dispositivo expresso no CTN, dado que compete à lei complementar dispor sobre as normas de decadência.

20.6 Medida preparatória de lançamento

Determina o art. 173, parágrafo único, que a contagem do prazo decadencial começará da data em tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário, nos casos de existência de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, assim:

> *Art. 173. [...]*
> *Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

Veja-se que a regra do parágrafo único afasta o caso previsto no inciso I, ambos do art. 173 do CTN. No segundo caso, a contagem remete ao momento que poderia ter sido lançado, enquanto no parágrafo único trata de um início de lançamento. O prazo conta-se da notificação da medida preparatória. Cabe questionar que medida preparatória seria esta. Poderíamos considerar o mandado de procedimento fiscal um termo de verificação ou de início de fiscalização como medidas preparatórias no sentido dado pelo dispositivo?

20.7 Decadência e a lei complementar e entes federados

Existe o questionamento sobre a natureza das normas do art. 173, I, e art. 150, § 4º, do CTN. Seriam estas normas federais ou nacionais? Seriam de observância obrigatória pelos Estados, Municípios e Distrito Federal? Em nosso entendimento,

trata-se de normas nacionais, com aplicação cogente em todas as esferas da federação, por força do art. 146, III, da CF/88. Não poderão os Estados, Municípios e Distrito Federal estabelecer normas diversas de decadência, daquelas previstas no CTN. O prazo decadencial e prescricional não poderá nem ser inferior, nem superior a cinco anos.

20.8 Decadência e contribuições sociais

Os arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 previam prazos distintos de prescrição e decadência, daqueles consagrados no CTN. Determinava este dispositivo que a prescrição e a decadência das contribuições sociais seriam decenal e não quinquenal, tal como previsto nos arts. 173 e 174 do CTN. Corrigindo esta falha legal, o STF editou a Súmula Vinculante 8 que determinou: "São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

Trata-se de norma de aplicação cogente pela esfera administrativa, bem como pelos julgados dos órgãos de julgamento administrativo-tributário, em todas as esferas (federal, estadual, distrital e municipal).

20.9 Decadência e lançamento por homologação com pedido de compensação

Existe o questionamento sobre o início da contagem do prazo decadencial quando ocorrer pedido de compensação de tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Deve ser considerado o pedido de compensação de um tributo como uma forma de pagamento e, portanto, ser aplicado o art. 150, § 4º, do CTN?

A compensação é instituto diverso do pagamento. Não é uma espécie de pagamento, nem compartilha com este de todas suas características. A principal identidade está no fato de que ambos os institutos são formas de extinção do crédito tributário, porém as identidades param por aqui.

O pagamento é realizado em pecúnia, enquanto a compensação realiza-se com créditos tributários. As limitações ao pagamento se restringem ao meio para a solvência, especificamente quanto ao tipo de moeda, nacional ou estrangeira. No

máximo, aceitam-se as ordens de pagamento à vista. A compensação dá-se com créditos tributários que não possuem a natureza de ordens de pagamento à vista. Para que ocorra a compensação de créditos tributários, exige-se que os créditos sejam *mesma espécie pelas semelhanças de origem, destinação, de finalidade*[10] *e de operacionalização*. A compensação precisa de lei específica, enquanto o pagamento está previsto no ordenamento jurídico.

Todas essas conclusões levam ao entendimento de que a contagem do prazo para decadência quando do pedido de compensação obedece a regra do art. 173, I, do CTN, salvo disposição legal em contrário.

---

[10] REsp 252.241/RJ.

21.

Prescrição em matéria tributária

A prescrição é causa extintiva do crédito tributário, conforme disposto nos arts. 156 e 174 do CTN. A prescrição no direito tributário se caracteriza como modo de extinção de direito subjetivo e, portanto, como figura de direito material. No caso da prescrição, ocorre o perecimento do direito de agir conjuntamente com o próprio Direito, de tal forma que a parte não poderá exigir seu direito subjetivo nem judicialmente nem por outros meios[1]. O art. 156 do CTN elencará a prescrição como causa extintiva das obrigações tributárias, enquanto o art. 174 disciplinará o regime da prescrição da cobrança do crédito tributário pela administração fiscal.

Esse entendimento segue princípios semelhantes, mas diversos ao direito privado, tal como na privatística entende-se que: "se o titular de um direito o não exercer durante certo tempo fixado na lei, extingue-se esse direito. Diz-se, nestes casos, que o direito prescreveu"[2]. Trata-se de um instituto que tem por objetivo realizar justiça por meio da garantia da segurança jurídica, visto que senão questões remotas, praticamente esquecidas ou longamente negligenciadas poderiam ser reativadas, reabertas traduzindo em notória insegurança jurídica e mesmo injustiça. Alguns afirmam que o instituto situa-se no cerne de uma antinomia entre justiça e segurança jurídica, cremos que aqui o meio de realização justiça é a garantia de direitos e relações estáveis e adequadamente protegidas pelos seus titulares. De modo contrário, não haveria incentivo à titularidade responsável e cuidadosa dos direitos, que muito bem é resumida no brocardo latino "o direito não socorre aos que dormem" (*dormientibus non succurrit jus*).

A definição técnica da prescrição e sua distinção perante o fenômeno da decadência é fruto do paciente e cuidadoso labor da doutrina jurídica durante séculos. Sintomática é a constatação que o direito romano não conhecia uma definição precisa sobre o assunto, bem como inexistia claramente mesmo entre os glosadores de uma definição clara[3].

As *Ordenações Afonsinas* (1446) já estabelecia em seu Livro IV, em seu Título LXXIX, a previsão da prescrição entre "os Irmão e quaisquer outras pessoas". As

[1] Cf. SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 807.
[2] Cf. PINTO, Carlos da Mota. *Teoria geral do direito civil*. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.
[3] Conforme brocardo latino: *praescriptio est exceptio ex tempore substantiam sapiens quae actioni personali vel* in *rem opponitur*.

Ordenações Manoelinas, em seu Livro IV, Título 90, inovará e ressaltará que a prescrição é consequência direta da negligência do titular de um direito[4] em demandar o seu direito, que durante todo o seu tempo teve a possibilidade de demandar e assim não fez, de tal modo que não seja mais possível em face da sua inércia. Igualmente estatuirá as *Ordenações Filipinas* em Livro IV, Título LXXIX, que o fundamento da prescrição extintiva era de pena imposta ao credor que não cuidou do seu direito[5].

A prescrição possui sua matéria reservada à lei complementar por força do art. 146, III, *b*, CF/88, que determina que compete a lei complementar

> *Art. 146. [...]*
>
> *III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*
>
> *[...]*
>
> *b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários".*

Desse modo, difere o regime tributário da prescrição do seu correlato no direito civil, visto que neste a ausência de exigibilidade de uma obrigação por força da prescrição faz surgir uma obrigação natural. Assim, a obrigação natural em direito civil é uma obrigação incompleta[6], destituída de força executiva, contudo, o adimplemento de obrigação natural (dívida inexigível) realizado por erro do devedor é válido e não autoriza a repetição no direito privado. No direito tributário, a obrigação tributária desaparece com a prescrição, não podendo ser oposta ao devedor, nem ser mantida em cadastro de inadimplementos, impedir a concessão de certidão de dívida ativa e o pagamento de débito prescrito será considerado indevido e permitirá a repetição de indébito.

A prescrição não possui igualmente a natureza de norma sancionadora ou punitiva, dado que estas representam a punição por ato ilícito, representa a retirada de eficácia normativa de um direito. Não há nenhum ato ilícito contrário a lei, sentença

---

[4] LEAL, Antonio Luis da Câmara. *Da prescrição e da decadência*. São Paulo: Livraria Academica, 1939, p. 16.

[5] Cf. ALMEIDA, Candido Mendes de. *Ordenações filipinas*. Reprodução fac-simile da edição feita no Rio de Janeiro em 1870. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1985.

[6] Cf. RIPERT, Georges. *A regra moral nas obrigações civis*. Campinas: Bookseller, 2000.

ou instituto jurídico sendo punido, mas o fim da eficácia pelo decurso de prazo.

A prescrição é igualmente figura de direito processual e corresponde à perda do direito de ação ou de ajuizamento de ação executiva contra o contribuinte devedor ou de repetição de indébito contra o fisco por parte do contribuinte. Nesse caso, a prescrição se funda no direito constitucional de ação que permite a exigência de Direito em juízo em prazo legalmente estabelecido.

A prescrição é causa de nulidade da ação de execução, conforme o art. 618, I, do CPC/73 e art. 803 do CPC/2015, e consequentemente será extinto o crédito tributário. O CTN prevê a extinção do crédito tributário, de igual modo, a decadência, no entanto, há divergências doutrinárias sobre o tema. Para Eduardo Sabbag, seria mais correto afirmar que a decadência extingue o direito à constituição do crédito tributário, e não apresentá-la, ao lado da prescrição, como causa extintiva do crédito tributário propriamente dito.

Após a constituição regular e válida do crédito tributário não se discute mais sobre a decadência, sendo o caso agora de se questionar sobre a presença do instituto da prescrição, ou seja, da fluência do prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário.

A prescrição distingue-se da decadência pelos seguintes elementos:

– a prescrição é causa extintiva do crédito tributário, enquanto a decadência extingue o direito à constituição do crédito tributário. Cabe observar que a redação do CTN explicita o entendimento que ambos os institutos extinguem o próprio crédito (art. 156, V, do CTN);

– a decadência extingue o direito de lançar ou constituir o crédito tributário, enquanto a prescrição extingue a sua exigibilidade, especialmente por meio de ação executiva contra o devedor;

– a decadência não se interrompe ou se suspende, ao contrário da prescrição. A possibilidade de interrupção ou suspensão do prazo decadencial é excepcional e absolutamente marginal no sistema.

Cabe ressaltar que ambas são questões de ordem pública que podem ser declaradas de ofício pelo juiz, conforme o art. 269 do CPC/73 e art. 487 do CPC/2015. Igualmente, ambas admitem a possibilidade de restituição do crédito cobrado indevidamente sob a égide da decadência ou prescrição.

O prazo prescricional é de cinco anos, em conformidade com o art. 174 do CTN que determina que: "a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva". Este dispositivo se aplica a todos os tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais). A Súmula Vinculante 8 determinou a inconstitucionalidade do art. 46 da Lei n. 8.212/91, que estabelecia o prazo de dez anos para a cobrança e restituição de contribuições sociais ("Art. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos").

O início do prazo prescricional conta-se a partir do momento da *constituição definitiva do crédito tributário*.

O termo inicial para a contagem do prazo prescricional de cinco anos começa com a constituição definitiva do crédito tributário, conforme o art. 174 do CTN, visto que inexiste em nosso sistema a possibilidade de cobrança provisória antecipadamente a futuro crédito definitivo. O crédito tributário torna-se definitivo quando pleno de eficácia para cobrança da obrigação tributária subjacente. Considera-se definitivo o crédito tributário que não esteja sujeito a nenhuma causa ou vício que macule a sua validade. Trata-se de crédito válido e eficaz.

Não há de se confundir tal situação com o fenômeno da suspensão ou interrupção do crédito tributário, visto que são institutos que incidem sobre a eficácia do crédito constituído, de tal modo que logicamente não cabe comentar a suspensão de crédito provisório.

O crédito tributário será válido quando regularmente constituído, nos termos do art. 141 do CTN[7]. Por sua vez o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

i) impugnação do sujeito passivo;

ii) recurso de ofício;

iii) iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no

[7] "Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias."

art. 149.

A impugnação é todo recurso administrativo do contribuinte contra lançamento tributário, excluindo-se desse conceito os casos de consultas fiscais em que não existe insurgência do contribuinte, mas pedido de esclarecimento. O recurso de ofício ocorre nos casos de recurso operado pela administração fiscal, nos casos em que existe decisão favorável ao contribuinte sujeita ao duplo grau de jurisdição administrativa.

Nesses casos, o crédito estará definitivamente constituído, podendo ser declarado nulo ou modificado em decorrência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa. No exercício do lançamento, somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

O crédito tributário regularmente constituído somente pode ser cobrado se não houver nenhuma cláusula suspensiva ou interruptiva da prescrição. Igualmente não podem ser opostos nenhum dos casos constritivos dos direitos do contribuinte, tais como a inscrição em dívida ativa, em cadastro de inadimplentes, publicação do débito em órgãos ou imprensa, restrições aos direitos fundamentais de estabelecimento, entre outros.

O prazo prescricional para ajuizamento de execução fiscal será contado a partir do momento que o crédito tributário estiver regularmente constituído de modo definitivo e não estando sujeito a nenhuma causa suspensiva ou interruptiva da prescrição.

A constituição regular do contribuinte ocorre após o momento que o crédito estiver regularmente lançado e não houver nenhuma oposição fundada por parte do contribuinte, que implique revisão do ato administrativo. Note-se que alguma perplexidade pode surgir neste momento, afinal, como pode um lançamento definitivo ser alterado, modificado e mesmo anulado? Não seria um verdadeiro contrassenso termos a situação de um lançamento definitivo ser revisto por autoridade superior sem retirar o caráter de definitividade do crédito tributário? Afinal, poder-se-ia afirmar que o crédito tributário somente se *constitui definitivamente ao final do processo administrativo fiscal*?

Cabe destacar que a solução a este dilema novamente exige a distinção utilizada pela doutrina dualista esposada pelo Código, entre obrigação tributária e o crédito tributário. Determina o CTN em seu art. 139 que o crédito tributário decorre da obrigação principal e sua natureza decorre desta. Dessa forma, se finalizado o procedimento de lançamento, o contribuinte vislumbrar uma distorção entre crédito (*obligatio*, *Haftung*, relação de responsabilidade) e obrigação (*debitum*, *Schuld*, relação de débito), poderá legitimamente alegar que o crédito tributário não está a corresponder jurídica e logicamente da obrigação tributária, em ofensa ao art. 139 do CTN.

Assim, se comprovada a presença de erro de fato ou de direito na constituição do crédito tributário, poderá o contribuinte exigir a sua adequação, modificação ou anulação com base no *dever de congruência entre a relação de débito e a relação de responsabilidade pelo pagamento*. Digamos que tenha ocorrido erro na identificação da ocorrência da hipótese de incidência da obrigação correspondente, na determinação da matéria tributável, no cálculo do montante do tributo devido ou na identificação do sujeito passivo, nesses casos, inexiste congruência material entre crédito e obrigação tributária em clara violação ao art. 139 do CTN.

Nesses casos, prevê o CTN a possibilidade de revisão do lançamento como exigência sistemática de respeito ao regime de constituição legítima do crédito tributário. Absurdo seria admitir que confundir definitividade com imutabilidade do crédito tributário, dado que a definitividade significa o final do procedimento administrativo de constituição regular do crédito abrindo-se a fase de controle e adequação pela própria administração ou pelo Poder Judiciário[8]. O lançamento não é imutável, visto que pode ser alterado de ofício pelo Fisco nos casos previstos no art. 149 do CTN (quando a lei assim o determine; quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; entre outros).

Desse modo, constituído definitivamente o crédito tributário, caberá ao contribuinte proceder o pagamento ou impugnar o débito, nesse caso, podemos questionar, a partir de quando começa a contar o prazo prescricional: do

---

[8] MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*, 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, v. 2: arts. 96 a 218, p. 316-317.

lançamento ou do término do prazo permitido para protocolização da impugnação? Entendemos que do momento da constituição definitiva ocorre mediante lançamento, visto que os recursos do contribuinte suspendem a exigibilidade do crédito constituído e não a própria constituição deste. Se, por acaso, o contribuinte na esfera federal não fizer uso do seu direito a impugnação administrativa no prazo de 30 dias, conforme dispositivo previsto no Decreto n. 70.235/72, nem por isso a contagem do prazo contar-se-á do termo final deste, visto que este seria no máximo o termo inicial da suspensão do crédito e não do termo final para a constituição regular.

No caso de impugnação administrativa do débito havendo decisão administrativa irrecorrível, cessará a suspensão da exigibilidade do crédito e reiniciar-se-á a contagem do prazo prescricional do momento da sua suspensão. Esta é a leitura que decorre da interpretação do CTN. Havendo modificação ou anulação parcial do crédito, manter-se-á a cobrança da parte mantida ou não modificada com reinício do prazo prescricional, desde o momento do início da suspensão de sua exigibilidade. Pensar em sentido contrário seria admitir que não há suspensão da exigibilidade de crédito constituído, mas suspensão da constituição do crédito.

Em sentido diverso, pensa nobre doutrina que, se o contribuinte impugnar o débito na via administrativa, a constituição definitiva do crédito tributário ocorrerá com a última decisão administrativa da qual não caiba mais recurso. Não partilharmos deste respeitoso entendimento.

Entendemos, portanto, que o termo *a quo* da contagem do prazo quinquenal da prescrição será a data da notificação do lançamento caso não se verifique a protocolização de impugnação administrativa do lançamento, sendo que este pode ser suspenso nos casos de recurso pelo contribuinte, recurso de ofício ou revisão de ofício por parte da autoridade administrativa, nos termos do art. 149 do CTN.

Igualmente não determina a constituição definitiva do crédito tributário a sua inscrição em dívida ativa, dado que este procedimento possui o condão somente de conferir a eficácia executiva ou exequibilidade do crédito. Trata-se de requisito necessário ao ajuizamento de ação exacional própria: ação de execução fiscal, nos termos da Lei n. 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais – LEF). Assim dispõe o art. 1º:

"A execução judicial para cobrança da *Dívida Ativa* da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil".

A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito (art. 1º, § 3º, da LEF). Não se admite a possibilidade de execução enquanto não constituído o crédito tributário ou enquanto vigente causa de suspensão da exigibilidade[9], visto que seria um contrassenso lógico exigir o manifesta ou temporariamente inexigível.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a constituição definitiva ocorrerá com a homologação tácita ou expressa pelo fisco, de tal modo que o prazo prescricional deverá levar em consideração estas situações. Considerando-se que nesta espécie de lançamento ocorre o pagamento antecipado do contribuinte, haverá a constituição e a extinção consequente do crédito nos casos de lançamento correto e pagamento correto, homologado expressa ou tacitamente.

Se não ocorrer nem declaração do contribuinte nem pagamento, não há de se comentar em prescrição, visto que o crédito ainda não foi logicamente constituído. Somente haverá o fenômeno da prescrição quando o crédito estiver regularmente constituído. Poderá ocorrer, contudo, o fenômeno da decadência. Assim, se o crédito estiver prescrito, não há que se falar em *renúncia da prescrição,* não se podendo alegar interrupção da prescrição, visto que este prazo já se esgotou[10].

Caso ocorra a declaração do contribuinte, sem o seu correlato pagamento, terá ocorrido o fenômeno da constituição definitiva do crédito, conforme a Súmula 436 do STJ: "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco". Assim, o termo inicial da prescrição inicia com a data do surgimento da obrigação tributária e não exatamente com o momento da entrega da declaração, visto que esta pode ocorrer em momento distinto do vencimento do tributo. Não cabe confundir a data do surgimento da obrigação tributária com a data para pagamento desta. A data do surgimento é modo constitutivo de obrigação tributária, enquanto a

---

[9] Cf. PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*: Constituição e Código Tributário. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 197.
[10] REsp 1.335.609.

data para vencimento é modo extintivo desta[11].

O sistema de constituição do crédito tributário nos tributos por homologação tem suscitado diversas dúvidas, especialmente pela definição do momento da constituição definitiva, visto que este não é previamente determinado na legislação, tendo sido objeto de diversos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais. Tal situação adquire maior relevo em função do fato que diversos tributos seguem este regime, dentre os quais podemos destacar o ICMS, PIS, Cofins e IPI.

Nesse sentido, determina o art. 144 que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, salvo nos casos em que os impostos são lançados por períodos certos de tempo, em que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido (§ 2º do art. 144 do CTN).

Diversamente entendem alguns doutrinadores que o termo inicial da prescrição para eventual cobrança do tributo adequadamente declarado e não pago será a data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária, constante da declaração.

O não pagamento do tributo não influencia na constituição do crédito tributário, nem no início da contagem do prazo *a quo*, mas possui efeitos quanto à executividade do tributo, de tal modo que seu não recolhimento implica: (i) requisito para inscrição em dívida ativa; (ii) inibição da certidão negativa de débito (iii) possibilidade para cadastro de inadimplentes; e (iv) afastamento da possibilidade de denúncia espontânea.

Entende o STF que, no caso dos tributos lançados por homologação, não há a possibilidade de ocorrência do instituto da *denúncia espontânea*, quando declarado e não pago no prazo legal, visto que a ideia deste instituto é incentivar que o contribuinte formalize voluntariamente obrigações tributárias relativas a fatos geradores desconhecidos pelo fisco. Assim, se houve a declaração da existência do débito, não se pode afirmar que remanesce o instituto da denúncia espontânea, dado que a obrigação tributária já foi formalizada e os fatos tributários já são de conhecimento da administração tributária.

---

[11] REsp 850.423/SP, Rel. Min. Castro Meira, j. 28-11-2007, *DJ* 7-2-2008.

Esse é o sentido da Súmula 360 do STJ que determina que: "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo", conforme a Rel. Min. Eliana Calmon, em 27 de agosto de 2008.

Determina o art. 174 do CTN que a prescrição se interrompe nos seguintes casos:

> *Art. 174. [...]*
> *I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal: a crítica feita ao dispositivo pauta-se na ideia de que o elemento deflagrador desta causa interruptiva não apresenta conexão com o comportamento do executado;*
> *II – pelo protesto judicial: à luz do crédito tributário, o protesto judicial somente se justifica na hipótese de a Fazenda estar impossibilitada de ajuizar execução fiscal, diante da iminência do término do prazo prescricional;*
> *III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;*
> *IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor: única hipótese de interrupção do prazo prescricional que decorre da iniciativa do próprio devedor. É a única situação de interrupção na órbita administrativa. Ocorre nos seguintes casos: carta ou petição do devedor, declaração escrita, requerimento reconhecendo o débito e pedindo compensação ou, até mesmo, pedido de parcelamento do débito (súmula 248 STJ), entre outras situações.*

O STJ tem entendido que se aplica à matéria tributária a interpretação de que no caso de interrupção da prescrição pela citação, o prazo retroage à data da propositura, conforme o art. 240, § 1º, do CPC/2015[12] que determina que: "a interrupção da prescrição, operada pelo despacho que ordena a citação, ainda que proferido por juízo incompetente, retroagirá à data da propositura da ação"[13]. Algumas decisões têm entendido que a interrupção prescrição ocorre igualmente contra os sócios-gerentes para fins de redirecionamento da execução fiscal[14]. Tem entendido que determinada a citação da empresa, o fisco terá cinco anos para obter o despacho que ordene a citação do sócio-gerente em nome próprio[15].

---

[12] REsp 1.120.295.
[13] Redação dada pela Lei n. 8.952/94.
[14] REsp 205.887; REsp 736.030 e AgRg no REsp 445.658.
[15] Cf. PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*: Constituição e Código Tributário. 15. ed. Porto Alegre:

O STJ tem debatido sobre a aplicação do princípio da *actio nata* aos casos em que o redirecionamento só se tornou possível a partir do momento em que o juízo de origem se convenceu da inexistência de patrimônio da pessoa jurídica. A *actio nata* está prevista no art. 189 do CC, que determina que violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.

Nos casos em que ocorreu a citação do sócio-gerente após o transcurso de prazo superior a cinco anos, contados da citação da empresa[16], entende-se que ocorreu a prescrição. Tem se entendido que nesses casos não houve prescrição, visto que se trata de responsabilidade subsidiária em face da aplicação do art. 135, III, do CTN, ou seja, de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Nos casos de interrupção da prescrição, a contagem do prazo será reiniciada e o termo inicial da recontagem, o *dies a quo*, será o do surgimento da data da causa interruptiva.

No caso da suspensão, o prazo reinicia do momento do término da causa suspensiva e será continuada numericamente a partir do momento da suspensão até o limite dos dias remanescentes. São casos de suspensão conforme o art. 151 do CTN:

> *Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*
>
> *I – moratória;*
>
> *II – o depósito do seu montante integral;*
>
> *III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*
>
> *IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança.*
>
> *V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial*[17]*;*
>
> *VI – o parcelamento*[18]*.*

Livraria do Advogado, 2013, p. 198.
[16] AgRg no REsp 1.062.571/RS.
[17] Incluído pela LC n. 104, de 10 de janeiro de 2001.
[18] Incluído pela LC n. 104, de 10 de janeiro de 2001.

No caso de parcelamento entendia a Súmula 248 do TFR que: "Prazo da Prescrição Interrompido pela Confissão e Parcelamento da Dívida Fiscal – Cumprimento do Acordo Celebrado

> *O prazo da prescrição interrompido pela confissão e parcelamento da dívida fiscal recomeça a fluir no dia que o devedor deixa de cumprir o acordo celebrado.*

Este caso se inclui claramente em um dos casos previstos no art. 174, IV, do CTN, que determina a interrupção da prescrição por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor. A partir da confissão, o parcelamento implica a suspensão do crédito tributário[19].

O reconhecimento da prescrição é matéria de ordem pública que pode ser decretada de ofício por força da Súmula 409 do STJ que determina que: "em execução fiscal, a prescrição ocorrida antes da propositura da ação pode ser decretada de ofício". Esta pode ser alegada em exceção de pré-executividade, nos autos da execução, em embargos ou mesmo de ofício pelo juiz. Determina expressamente o art. 193 do CC que: "a prescrição pode ser alegada em qualquer grau de jurisdição, pela parte a quem aproveita".

Outro tema da maior relevância relaciona-se com a possibilidade de prescrição intercorrente, ou seja, aquela incidente no curso de execução fiscal. No caso de não localização do devedor ou que não sejam encontrados bens suficientes para garantir o juízo, haverá a suspensão da execução. Questiona-se sobre a constitucionalidade da parte final do art. 40 da LEF que determina que nesses casos não correrá o prazo de prescrição, dado que poderia implicar o surgimento de normas imprescritíveis, o que é vedado pelo nosso ordenamento. O antigo TFR havia editado a Súmula 40, que em redação controversa promovia a imprescritibilidade das dívidas fiscais da seguinte forma: "é incabível a extinção do processo de execução fiscal pela falta de localização do devedor ou inexistência de bens penhoráveis".

---

[19] Cf. PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*: Constituição e Código Tributário. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 197.

Determina art. 40, § 4º, da LEF que a decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato, conforme dispositivo incluído pela Lei n. 11.051/2004.

Aplica-se ao caso a Súmula 314 do STJ que determina que: "Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente".

Da leitura do disposto no § 4º do art. 40 da LEF em confronto com a Súmula 314 do STJ, percebe-se nitidamente uma clara discrepância sobre o momento inicial da contagem do prazo *a quo* da prescrição intercorrente. Enquanto a LEF estabelece como momento inicial o despacho de ofício do juiz, após ouvida a Fazenda Pública, a súmula determina o início automático da contagem.

Apesar de entendimentos diversos, cremos que o arquivamento não seja o momento inicial da contagem do prazo de prescrição intercorrente, mas tão somente ato administrativo derivado da suspensão da execução pela ocorrência do termo final do prazo de localização do devedor ou de bens para execução. Compreensão diversa permitiria novamente a situação de insegurança jurídica e de eternização dos executivos fiscais, que novamente ficariam no aguardo do ato administrativo do arquivamento para que ocorresse a fluência do prazo prescricional intercorrente.

Igualmente não pode ser tido como requisito essencial para o início da contagem a intimação da Fazenda Pública quanto ao despacho que ordena a suspensão, sendo suficiente que tenha sido proferido no prazo prescricional. O despacho de ofício não é ato constitutivo, mas declara a ocorrência automática do início do prazo prescricional para que as partes possam se manifestar sobre os desdobramentos de tal situação.

Em sentido diverso, entendem alguns julgados que o termo *a quo* da prescrição intercorrente é o despacho do juiz que ordenar o arquivamento dos autos. De tal modo que, inexistindo o mencionado despacho, não haverá o início da contagem do prazo (AC 399.681/PB, TRF da 5ª Região). Para este entendimento, o termo *a quo* do prazo prescricional intercorrente é o despacho do juiz que ordenar o arquivamento dos autos, afastando-se a aplicação da Súmula 314/STJ. Considerando que as súmulas do STJ não possuem efeito vinculante, deve-se

claramente observar o cumprimento legal, contudo, existem fortes indícios para questionar a constitucionalidade da vinculação entre o início do prazo de prescrição intercorrente e medidas de andamento processual. A melhor interpretação sistemática favorece o sentido e o alcance da Súmula 314/STJ, contra o disposto na LEF.

Cabe ressalvar que o prazo prescricional das dívidas de FGTS é de 30 anos e não de cinco anos, em razão da natureza diversa desses débitos. Igualmente a prescrição intercorrente deverá respeitar esta exigência (REsp 600.140/RJ). Nesse sentido, o STJ editou a Súmula 210 ''A ação de cobrança das contribuições para o FGTS prescreve em 30 (trinta) anos'', em 2 de junho de 1998[20].

Cabe ressaltar que as regras relativas à contagem do prazo prescricional se aplicam igualmente às multas tributárias, visto que estas se dirigem à contagem do prazo relativo ao crédito tributário e quando descumprida a obrigação acessória, pela sua simples inobservância, converte-se em principal relativamente à obrigação pecuniária, conforme o art. 113 do CTN.

Outro caso *sui generis* está no entendimento de que, no caso de liquidação trabalhista, ocorrerá a constituição definitiva do crédito quando ocorrer a preclusão da decisão que homologar estes valores. Trata-se de verdadeira inovação, visto que acabe equiparando-se a sentença trabalhista ao lançamento definitivo, de modo que ocorreria a burla ao mandamento que determina que o lançamento é ato administrativo. Novamente, ressalte-se que a constituição definitiva ocorre mediante lançamento, visto que este pode ser alterado ou modificado, mas somente para adequá-lo a obrigação tributária.

---

[20] ''Constitucional. Tributário. Contribuições para o FGTS. Natureza não tributária. Prescrição trintenária – As contribuições para o FGTS, malgrado enfeixem liame de aproximação com os tributos, a estes não se equiparam, por definição constitucional, não se lhes aplicando, para os efeitos da fixação do prazo prescricional, o prazo consignado no art. 174 do Código Tributário Nacional. A prescrição da ação de cobrança das contribuições para o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço é trintenária, consoante entendimento predominante na jurisprudência dos tribunais.' Recurso provido.'' Decisão por maioria de votos, REsp 27.383-5/SP, 92.0023486-0, Rel. Min. Demócrito Reinaldo. Nesse mesmo sentido, REsp 11.779/MS, Ementa n. 57.313.

22.

Repetição de indébito dos tributos indiretos

A discussão judicial sobre o regime da repetição de indébito do ICMS representa uma das questões mais controversas em direito tributário nacional, sendo objeto de uma longa evolução histórica perquirindo as bases dogmáticas do instituto.

O problema da repetição do indébito do ICMS surge com maior relevância em face da problemática distinção entre repasse jurídico e repercussão econômica do tributo, ou seja, de sua natureza indireta e tem sido exaustivamente questionado pela doutrina e jurisprudência. A melhor doutrina nacional escreveu excelentes trabalhos sobre o assunto e a jurisprudência tratou de casos importantíssimos. Sem dúvida não se trata de um tema novo, mas com certeza merece uma nova abordagem. O tema, como veremos, é permeado de inúmeras incompreensões e equívocos.

Cabe notar que o instituto da repetição de indébito do ICMS está intimamente relacionado à natureza indireta deste imposto. De tal forma que o primeiro questionamento sobre o tema é sobre a pertinência teórica, prática e dogmática da distinção entre impostos diretos e indiretos. Some-se a este ponto a constatação de que o ICMS é uma espécie de imposto sobre o consumo, que possui uma rica e inovadora história fiscal, com significativa importância para o setor privado e para o orçamento público.

O ponto fundamental de análise está na interpretação do sentido e alcance do dispositivo do art. 166 do CTN que determina: "Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la", previsto na Seção III do CTN, acerca do "pagamento indevido".

Diversos são os questionamentos sobre o dispositivo acima: i) teria sido este artigo recepcionado pela CF/88? ii) Quem possuirá *legitimidade ad causam* para requerer a repetição de indébito no pagamento indevido ao Estado? iii) Qual o regime jurídico da repetição de indébito nos casos de pagamento indevido?

22.1 Evolução histórica do problema até o CTN

Até o advento do CTN o problema da restituição de impostos indevidos era objeto de estudo com base nos institutos de direito privado e tinha as suas regras

regidas pelo art. 964 do Código Civil de 1916[1], o que autorizava via de regra um posicionamento bastante favorável aos contribuintes.

Modificando radicalmente a jurisprudência ora existente, foi editada a Súmula 71 do STF que declarava sucintamente: "Pagamento Indevido – Restituição de Tributo Indireto – Cabimento: Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto", de 13 de dezembro de 1963.

Esta súmula se aplicava a todos os tributos indiretos da época, tais como o Imposto sobre Venda a Varejo (IVC), o Imposto de Indústrias e Profissões e a Taxa Suntuária e de Assistência Social[2], visto que no entendimento dos Ministros do STF se tratava de tributos que se computavam no preço das mercadorias e repercutiam em última instância na esfera econômica do consumidor final. O seu fundamento decorria do entendimento que o contribuinte de direito jamais estaria legitimado para requerer a restituição, visto que teria realizado a translação do ônus fiscal e, de outro lado, o contribuinte de fato não era considerado sujeito passivo da relação tributária e, portanto, também não teria legitimidade.

A eficácia da Súmula 71 nunca foi tida, contudo, como absoluta. Em um caso paradigmático o Min. Aliomar Baleeiro, no julgamento do RE 61.664/MG, de 21 de maio de 1968, entendeu que não a concessão automática da repetição de imposto pode ser considerada inconstitucional, visto que implicaria prejuízo concreto, excluindo no caso a tese da presunção de locupletamento ilícito por parte do *contribuinte de jure*. Para o Ministro, a regra do art. 71 deveria ser entendida no *in concreto*, pois nem sempre haveria critério "científico para diagnosticar-se esse locupletamento", visto que "financistas e juristas ainda não assentaram um standard seguro para distinguir impostos diretos e indiretos, de sorte que a transferência do ônus, às vezes, e matéria de fato, apreciável em caso concreto". Afastava-se, desse modo, a aceitação automática da tese defendida pelos financistas fisiocratas.

Versava o caso da cobrança de tributo inconstitucional pelo trânsito de gado pelo território mineiro, sem que tenha ocorrido a operação de venda e, por consequência, a translação do ônus financeiro ao *contribuinte de jure.*

---

[1] Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizado por Derzi, Misabel. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 882.

[2] RE 59.423/GB.

Lembrou o jurista que ensinaram diversas gerações financistas que o fenômeno da repercussão econômica pode ou não ocorrer na esfera econômica do consumidor, mediante a recuperação do valor do imposto no preço exigido do comprador, na condição de *contribuinte de facto*. No caso em análise não teria ocorrido o mecanismo da venda, que ensejaria a recuperação do valor suportado pelo *contribuinte de jure*. Dessa forma, nesse caso concreto não haveria fundamento para a aplicação da Súmula n. 71 do STF.

Avançou igualmente Ministro e jurista ao detalhar os aspectos fundamentais do caso concreto, extraindo deste profícuas lições, que marcaram a jurisprudência da Corte Suprema. Vejamos. Para este nem sempre em um mecanismo de mercado ou de operação de vendas permitiria ao *contribuinte de jure* realizar a translação do imposto ao *contribuinte de facto*. Tal situação econômica poderia ocorrer em um contexto de mercado setorial onde a concorrência é pautada por livre e intensa competição, tal como no caso do setor da carne, onde "[...] *quem paga o imposto devido não pode recuperá-lo por meio da incorporação do preço, já que este é o mesmo no mercado para todos os demais vendedores que não sofreram a exigência ilegal*".

Outro elemento citado está no fato de que o preço da carne seria tabelado pelas autoridades, não permitindo ao vendedor (*contribuinte de jure*) cobrar do consumidor um preço maior, porque lhe teria sido exigido um tributo indevido. Alertava *Aliomar Baleeiro* ao tratar da Súmula 71 que:

> Entendo que essa diretriz não pode ser generalizada. Há que ser apreciada em cada caso concreto, porque, de começo, do ponto de vista científico, os financista não conseguiram, depois de 200 anos de discussão, desde os Fisiocratas do Século XVIII, um critério seguro para distinguir imposto direto do indireto.
>
> O mesmo tributo poderá ser direto ou indireto, conforme a técnica de incidência e conforme as oscilentes e variáveis circunstâncias do mercado, ou natureza da mercadoria ou do ato tributado.
>
> [...]
>
> Estes autores recapitularam as condições sem as quais não ocorrerá a transferência do imposto, esclarecendo que a elasticidade da oferta depende da mobilidade e da

> ‘possibilidade de lucro[3].

Desse modo, em alguns casos, a firma poderia estar à mercê dos compradores, restando faticamente impedida de repassar o ônus fiscal no preço dos produtos. Igualmente caso ela confronte o mercado poderá estar sujeita ao risco de redução global da produção ou da venda e mesmo do aumento de custos. Este fenômeno teria sido nominado por Marshall como *external diseconomics*.

Lembrava o Ministro que o Estado do Espírito Santo agia irracionalmente ao exigir de seus produtores de café um tributo inconstitucional, dado que os seus produtores não teriam condições fáticas e de mercado para procederem ao repasse do ônus fiscal para o preço, dado que o preço da mercadoria seria cotado em bolsa de valores pelo preço do dia e a competição acirrada entre os agentes de mercado impediria naturalmente que os produtores do Espírito Santo pudessem competir em igualdade econômica com os produtores de outros Estados onde inexistisse tal tributação indevida. Na competição interestadual, os produtores do Espírito Santo estariam completamente desarmados.

O fundamento pressuposto da Súmula 71 era a preferência pelo locupletamento em favor do Estado e contra o *contribuinte de jure*, visto que aquele representaria os interesses gerais da comunidade.

O Ministro Aliomar Baleeiro avançou seu voto ao apresentar um aspecto ainda mais relevante no debate: a questionável eticidade da conduta de do Estado em sistematicamente editar normas inconstitucionais e posteriormente impedir a repetição do indébito aos contribuintes. Nas palavras deste jurista:

> Mas não se pode negar a novicidade, do ponto de vista ético e pragmático, duma interpretação que encoraja o Estado manutenedor do direito – a praticar, sistematicamente, inconstitucionalidades e ilegalidades na certeza de que não será obrigado a restituir o proveito da turpitude de seus agentes e órgãos. Nada pode haver de mais contrário ao progresso do Direito e à realização da ideia força da Justiça (op. cit. p. 210/211)[4].

---

[3] EREsp 169.341/SC.
[4] REsp 170.131/SC.

Como se pode notar pela riqueza de argumentos, este voto paradigmático alterará o entendimento do STF sobre o tema, permitindo o surgimento da Súmula 546 do STF, de 3 de dezembro de 1969, que disporá que: "Cabimento – Restituição do Tributo Pago Indevidamente: Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte 'de jure' não recuperou do contribuinte 'de facto' o 'quantum' respectivo"[5].

22.2 Evolução histórica do problema após o CTN

O CTN determinará em seu art. 166 que: "A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la". Posteriormente, o STF adotará uma redação menos restritiva na Súmula 546 do STF, ao estabelecer a exigência, não somente da prova que o *contribuinte de jure* não transladou o imposto, mas no caso de ter transferido a terceiro que tenha autorização para a sua recuperação. Neste sentido, como bem observou o Ministro Aliomar Baleeiro nem sempre o *contribuinte de jure*, ao realizar uma operação de venda, realiza a translação do encargo econômico, visto que existem limitações legais ou de mercado para que este fato econômico aconteça.

A Súmula 546 do STF modificará o entendimento ora existente da necessária transferência econômica, passando a exigir adequadamente a presença de repercussão jurídica do tributo sobre o contribuinte de fato ou de direito. Dessa forma, teriam legitimidade para discutir o tributo tanto o *contribuinte de facto* quanto o *contribuinte de jure*, desde que comprovado que tenham suportado o ônus econômico do tributo[6].

A jurisprudência posterior ao CTN e a Súmula 546 continuaram a manter sua perplexidade quanto ao conceito de tributos diretos e indiretos e ao regime da repetição de indébito, contudo, de modo geral, pode-se concluir que prevaleceram

---

[5] Outros dois julgamentos paradigmáticos serão fundamentais nessa mudança de orientação: RE 58.290/SP, de 17-6-1966, e 58.660/SP, de 10-4-1969.
[6] MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2012, p. 96.

critérios jurídicos na distinção, em uma tentativa de se distanciar dos anteriores e fugidios conceitos econômicos sobre repercussão econômica. Tal entendimento decorre da compreensão de que todos os tributos possuem uma repercussão econômica no ciclo, operação ou atividade, gerando uma translação aos preços a serem suportados na cadeia econômica[7].

O STF tratou novamente da questão das limitações legais e regulamentares à regulação dos preços mediante tabelamento no RE 94.377/SC, de 13-4-1984, e entendeu que: "Tributário. repetição de indébito. Imposto indevidamente pago sobre componente da fabricação de produto tabelado. inaplicabilidade da Súmula 71 do Supremo Tribunal Federal, e sim da Súmula 546, se o imposto pago indevidamente não era trasladado ao consumidor, por ser tabelado o produto".

O julgamento do STF tratava de acórdão que condicionava a exigência à repetição de indébito para o *contribuinte de jure* à autorização do *contribuinte de facto*. Entendeu o Ministro Relator Décio Miranda que no caso *sub judice* a cerveja era um produto tabelado, de tal modo que não se poderia alegar que o *contribuinte de jure* teria recuperado nos preços o imposto indevidamente suportado na importação de um de seus componentes.

No importante julgamento do RE 87.055/SP, em 3-5-1977, o STF tendo por relator o *Ministro Moreira Alves*, decidiu que:

> ICM. Restituição de tributo paga indevidamente. Se a carga tributaria resultante de imposto indireto e absorvida na margem de lucro bruto do comerciante, por não haver integrado a formação do custo sobre o qual foi calculado o lucro, recai ela sobre o contribuinte de jure. Súmula 546. Recurso extraordinário não conhecido.

No caso, uma empresa varejista do setor de cervejas alegava não ter transferido o ônus financeiro para o consumidor, contudo, não havia no caso a prova da contabilidade de custos da empresa que demonstrasse a "inserção do imposto para a apuração do seu valor global", assim entendia que "não se pode afirmar ter havido transferência, pelo menos direta, do ônus fiscal ao consumidor

[7] MOREIRA, André Mendes. Ob. cit., p. 101.

final". Entendeu-se que não havia prova de transferência direta do encargo tributário, mas quando muito a sua mera translação indireta, em que: "nesses casos, será ele suportado pelo próprio comerciante, que irá deduzi-lo da margem de lucro bruto"[8].

O Ministro Moreira Alves no seu voto tratou da perícia realizada determinada pelo juízo de primeiro grau que entendeu o contribuinte *de jure* havia assumido o ônus financeiro do tributo dado que se sujeitava ao regime de estimativa fiscal, de tal modo que estava obrigado a recolher o ICM sobre o volume de vendas estimado pela Secretaria Estadual da Fazenda, não importando o exato movimento econômico do contribuinte[9]. Afirmava ainda que não era exigível que o contribuinte neste gênero de negócio mantivesse a contabilidade de custo da venda de cada sanduíche ou refresco.

O perito desempatador afirmou ainda com propriedade que: "[...] falar-se em transferência do imposto, incluído nas despesas, ao consumidro final só pode ser admitido como 'teoria do risco' porque, a realidade é bem outra. Não há transferência, mas absorção. Se o comerciante não tivesse que recolher o imposto de ICM bem como pagar outras despesas, o seu lucro líquido seria bem maior"[10]. O julgador de primeiro grau estabelecerá uma sutil distinção, de uma lado, o imposto pode significar um custo que será adicionado ao lucro para estabelecer ao final o preço de venda, de outro lado, pode ser entendido apenas como uma despesa geral a reduzir a margem de lucro e importar na sua absorção pelo comerciante.

O Ministro Moreira Alves afirmará que a composição do preço de revenda é um remédio elucidativo, na medida em que demonstra a correção de seu raciocínio, dado que haveria o preço de custo de fábrica, o preço nacional de revenda e a parcela correspondente ao ICM. Desse modo, se o comerciante deixa de acrescentar ao preço de revenda o *quantum* financeiro correspondente ao ICM, então se comprova que não houve repercussão. Ao questionar a Fazenda alertava ainda: "a prevalecer a tese do recorrente, o imposto indireto somente recairia sobre o contribuinte de jure [...], se o contribuinte de jure vendesse com prejuízo"[11].

---

[8] RE 87.055/SP, p. 4.
[9] RE 87.055/SP, p. 6.
[10] RE 87.055/SP.
[11] RE 87.055/SP.

Em dissídio com a tradição do STF, o Rel. Min. Sepúlveda Pertence, no julgamento do RE 420.085 AgR/SP, em 24 de março de 2006, entendeu que a prova de que o *contribuinte "de jure"* não recuperou do *contribuinte "de facto"* o *"quantum" respectivo*, compete a este, sob pena de inaplicabilidade do seu direito a restituição. Afastou assim qualquer interpretação mais favorável ao contribuinte e restringiu novamente a aplicação do instituto, novamente sob o pressuposto da preferência pelo enriquecimento do Estado em detrimento do enriquecimento privado.

O STJ passou a admitir a legitimidade *ad causam* do contribuinte de fato para pleitear a restituição do tributo até que houve radical alteração de entendimento jurisprudencial com o julgamento do REsp 903.394/AL que em 24 de março de 2010, em que se passou a entender que somente os contribuintes de direito possuem legitimidade *ad causam* para a restituição do indébito, assim:

> PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS. CONTRIBUINTES DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA *AD CAUSAM*. SUJEIÇÃO PASSIVA APENAS DOS FABRICANTES (CONTRIBUINTES DE DIREITO). RELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO APENAS PARA FINS DE CONDICIONAMENTO DO EXERCÍCIO DO DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE *DE JURE* À RESTITUIÇÃO (ART. 166, DO CTN). LITISPENDÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS 282 E 356/STF. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. APLICAÇÃO.
>
> [...]
>
> 3. Consequentemente, é certo que o recolhimento indevido de tributo implica na obrigação do Fisco de devolução do indébito ao contribuinte detentor do direito subjetivo de exigi-lo.
>
> [...]
>
> 5. A exegese do referido dispositivo indica que: ...o art. 166, do CTN, embora contido no corpo de um típico veículo introdutório de norma tributária, veicula, nesta parte, norma específica de direito privado, que atribui ao terceiro o direito de retomar do contribuinte tributário, apenas nas hipóteses em que a transferência for autorizada normativamente, as parcelas correspondentes ao tributo indevidamente recolhido: Trata-se de norma privada autônoma, que não se confunde com a norma construída da interpretação literal do art. 166, do CTN. É desnecessária qualquer autorização do contribuinte de fato ao de direito, ou deste àquele. Por sua própria conta, poderá o contribuinte de fato postular o

> indébito, desde que já recuperado pelo contribuinte de direito junto ao Fisco. No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica. Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores. A norma veiculada pelo art. 166 não pode ser aplicada de maneira isolada, há de ser confrontada com todas as regras do sistema, sobretudo com as veiculadas pelos arts. 165, 121 e 123, do CTN. Em nenhuma delas está consignado que o terceiro que arque com o encargo financeiro do tributo possa ser contribuinte. Portanto, só o contribuinte tributário tem direito à repetição do indébito.
>
> [...]
>
> 8. É que, na hipótese em que a repercussão econômica decorre da natureza da exação, "o terceiro que suporta com o ônus econômico do tributo não participa da relação jurídico-tributária, razão suficiente para que se verifique a impossibilidade desse terceiro vir a integrar a relação consubstanciada na prerrogativa da repetição do indébito, não tendo, portanto, legitimidade processual" (Paulo de Barros Carvalho, in "direito tributário – Linguagem e Método", 2ª ed., São Paulo, 2008, Ed. Noeses, pág. 583).

Citou igualmente o relator em seu voto o julgamento no RMS 24.532/AM, tendo por Rel. Min. Castro Meira, julgado em 26 de agosto de 2008, que entendeu que:

> [...] 3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista.
>
> 4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS.
>
> 5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS.

Ao tratar da legitimidade *ad causam* das sociedades sem fins lucrativos, nas cobranças de energia elétrica, telefonia e aquisição de bens para o ativo fixo entendeu o STJ que:

> [...] Explica que a caracterização do chamado contribuinte de fato, no campo do direito, na verdade, tem função didática, ou seja, apenas explica a sistemática da tributação indireta, não se prestando a conceder legitimidade ad causam para que o contribuinte de fato ingresse em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual, na realidade, não faça parte. Os contribuintes do ICMS incidente sobre as operações com

> energia elétrica e sobre os serviços de comunicação são as respectivas concessionárias. Assim, arcando com o ônus financeiro do tributo na condição de consumidores, as associações autoras não possuem legitimidade para repetir a exação a respeito da qual não são obrigadas a recolher para os cofres do Fisco[12].

Como se pode notar, esta decisão provocou um terremoto jurídico, visto que levou a extinção por ilegitimidade ativa *ad causam* de centenas de ações, representativa de milhares de *contribuintes de facto*, que pagaram indevidamente o tributo e não puderam de modo algum proceder a sua restituição[13]. Igualmente, por serem os consumidores anônimos ou de difícil identificação implicaram a impossibilidade de pleitearem via *contribuinte de jure* os valores devidos, de tal modo que a prática da cobrança indevida tornou-se uma nova espécie de receita do Estado, sustentada ilegitimamente pela instituição de tributos ilícitos, ofendendo diretamente aos princípios da moralidade, legalidade, repartição de competências, dentre outros.

Questiona-se com base na evolução da jurisprudência se estaria afastada a legimidade *ad causam* do *contribuinte de facto*? Seria esse entendimento aplicável mesmo aos casos em que o *contribuinte de facto* é anônimo e o *contribuinte de jure* não consegue a autorização daquele para proceder a recuperação do tributo? Seria aplicável mesmo nos casos em que o *contribuinte de jure* não possui interesse na recuperação do tributo, apesar da vontade do *contribuinte de facto*?

Vejamos essas questões a partir dos pressupostos do instituto da repetição de indébito no pagamento indevido nos tributos indiretos.

---

[12] Precedentes citados: RMS 23.571/RJ, *DJ* 21-11-2007; RMS 7.044/SP, *DJ* 3-6-2002; REsp 279.491/SP, *DJ* 10-2-2003, e RMS 6.932/SP, *DJ* 16-9-1996. REsp 983.814/MG, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 4-12-2007.

[13] Cf. MOREIRA, André Mendes. Os Tributos indiretos e a legitimidade ativa ad causam do contribuinte de fato para a sua restituição. In: MANEIRA, Eduardo; TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e a Constituição* – Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 89.

22.3 Do regime da repetição do indébito do ICMS: da superação da histórica da vedação prática ao direito dos contribuintes

O regime da repetição do indébito nos tributos indiretos, em decorrência de pagamento indevido, é marcado por uma história de vedação prática ao direito dos contribuintes de não pagarem tributos indevidos, inconstitucionais ou ilegais, visto que todo o sistema constitucional se funda sob diversas limitações constitucionais ao poder de tributar. Nesse aspecto, contudo, parece vigorar uma esfera de não direito do contribuinte, fundamentado em diversos argumentos técnicos ou argumentativos que não se sustentam. Dentre eles podemos citar o nosso entendimento de que: a natureza jurídico-tributária da repetição de indébito prevista no art. 166 do CTN e a sua submissão aos princípios constitucionais.

Parte da doutrina e mesmo a jurisprudência tendem a afirmar que a repetição de indébito do art. 166 do CTN se trata de mero instituto de direito civil e a norma tributária citada representa apenas norma específica de direito privado. Nada poderia estar mais distante da realidade porque o sujeito da norma, o seu objeto, regime e princípios aplicáveis são absolutamente diversos. Trata-se de norma de direito público e não de direito privado; os sujeitos são contribuintes e não contratantes ou particulares; trata-se de norma prevista sobre o crédito tributário e submetido a todos os princípios constitucionais tributários. De modo algum, poder-se-ia partilhar desse entendimento.

Igualmente tende a doutrina esquecer que o art. 166 e o regime da repetição de indébito devem obedecer aos princípios constitucionais, com especial destaque para o princípio da legalidade, da moralidade e da não cumulatividade, como se fosse um instituto autônomo no CTN.

Não basta afirmar que o conceito de tributo indireto apresenta elementos formais (previsão em lei e estrutura jurídica), nem que se caracterize pela presença de dualidade de sujeitos, operação e sujeito passivo que pode economicamente transferir. Deve-se acrescentar que este regime está submetido aos princípios constitucionais tributários[14].

---

[14] Cf. GRECO, Marco Aurélio. Repetição do indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 8. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 286-287.

Outra afirmação que tende a fragilizar o instituto da repetição de indébito é a crença de que o princípio da não cumulatividade não seja relevante ao caso. Cremos o contrário, o descumprimento do direito à repetição de indébito justamente retira força e eficácia deste princípio, tornando-o letra morta que viola toda a ideia de neutralidade fiscal e concorrencial.

Geralmente, a história fiscal das principais economias assistiu a passagem de um modelo de tributação sobre as vendas e transações comerciais monofásico, específico e cumulativo para um modelo de tributação plurifásico, geral e não cumulativo. Assim foi na Alemanha com o *Umsatzsteuer* (1918 – *Allphasen-Bruttoumsatzsteuer*) e na França com o Imposto sobre Vendas no Varejo (Impôt *sur le chiffre d'affaires*), de 26 de junho de 1920[15].

Entendemos que não se pode minimizar a importância do princípio da não cumulatividade para fins de aplicação da repetição de indébito no pagamento indevido, alegando que a questão da repercussão jurídica não é vinculada necessariamente com o modelo de tributação não cumulativa. Em nosso entender, essa posição não se sustenta visto que a base da formulação deste princípio está justamente em impedir que o ônus fiscal recaia sobre o *contribuinte de jure* (comerciante, empresário ou industrial) e que o mesmo seja suportado pelo *contribuinte de facto*, em respeito ao princípio da neutralidade fiscal, dentre outros. Na medida em que o *contribuinte de jure* suporta o ônus econômico e não consegue trasladar esse encargo, então todos os pilares da tributação sobre o consumo são invertidos. Poder-se-ia alegar que, no caso da tributação cumulativa, igualmente haveria ofensa à capacidade contributiva do consumidor, contudo mais grave ainda é o caso quando se trata de um tributo cujo regime é declaradamente neutro.

O mesmo sucedeu em relação ao Brasil. As origens dos impostos sobre o consumo remontam ao Decreto n. 22.061/32, que regulamentou o imposto sobre vendas, de natureza multifásico e cumulativo, ou seja, sem a possibilidade de aproveitamento de créditos[16]. A Constituição de 1934 assegurou o imposto com

---

[15] "Un impôt indirect qui frappe toutes les transactions commerciales ou fiancières, faites en gros ou en détail entre commerçants ou entre commerçants et particuliers."

[16] "Art. 25. O pagamento do imposto terá lugar em estampilhas adesivas especiais, adquiridas por meio de guias, (modelo n. 7), em duplicata na Recebedoria do Distrito Federal e nas Alfandegas nos Estados, e em triplicata nas demais repartições arrecadadoras, guias que devem ser assinadas pelo

competência dos Estados, ampliando a sua incidência para as vendas e consignações[17]. Em 1936, surge o IVC, que tinha como principais características: ser um imposto de incidência cumulativa em cascata, com oneração do produto, tendo por campo de incidência a venda mercantil e provocar o surgimento de monopólios econômicos pela verticalização das empresas[18].

Tal como na experiência internacional, o Brasil vivenciou a passagem desta forma de tributação indireta cumulativa para uma modalidade mais sofisticada: a tributação não cumulativa. Inicialmente, essa tributação surgirá sobre a produção industrial e se expandirá para o varejo e atacado.

Igualmente do ponto de vista histórico, existe uma dúvida sobre a sua implementação inicial, sendo que os autores alemães atribuem os seus primórdios a tarifa geral sobre consumo (*Generalkonsumakzise*) estabelecido em 1754/1755 pelo *Barão Brühl*, na Saxônia (*Sachsen*), que muito se assemelhava a um tributo geral sobre as vendas (*Umsatzsteuer*)[19]. Igualmente, tem sido citada a existência de um tributo geral sobre as vendas em *Bremem* em 1863 até 1884 (*allgemeine Umsatzsteuer*)[20].

Para os franceses, contudo, a origem dos tributos sobre o valor agregado pode ser encontrada nos estudos do diretor adjunto da direção geral de impostos (*reçDirection générale des Impôts*) *Français Maurice Lauré*[21]. O autor defenderá esta ideia em sua tese perante a Faculdade de Direito de Paris, em 1952, com a dissertação sob o título *Aspectos econômicos e técnicos da taxa sobre a produção*

---

contribuinte ou seu representante, e exibidas aos agentes do fisco quando solicitadas, fazendo-se a venda das estampilhas pelo modo que o Govêrno entender mais conveniente, contanto torne facil a sua aquisição em todo o territorio brasileiro, sendo responsabilizados os chefes das repartições de Fazenda que, por não providenciarem em tempo, conforme lhes competir, derem causa à sua falta nas estações arrecadadoras ou onde quer que venham a ser vendidas."

[17] "Art 8º Também compete privativamente aos Estados: I – decretar impostos sobre: [...] e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual."

[18] Cf. DUE, J. F. *Tributação indireta nas economias em desenvolvimento*. São Paulo: Perspectiva, 1974, p. 162-166.

[19] Cf. VOGEL, Dagmar. *Heinrich Graf von Brühl Eine Biografie*. Verlag Doktor Kovac, 2003.

[20] Nesse sentido, veja-se a informação do *Ministério da Fazenda na Alemanha* (*Bundesministerium der Finanzen*), sobre a origem dos tributos sobre o consumo. Disponível em: <http://www.bundesfinanzministerium.de/cln_03/lang_de/nn_3380/sid_AC3EF0A4C99BE26C27C58 03D9EBF51F4/nsc_true/DE/Service/Glossar/U/001.html#doc40262bodyText2>. Acesso em 15-1-2008, às 14 horas.

[21] Cf. LAURE, Maurice. *La Taxe Sur La Valuer Ajoutée*. Paris: Sirey, 1953.

(*Aspects Économiques et Techniques de la taxe à la Prodution*). Posteriormente, o governo francês decidiu implantar em 10 de abril de 1954, o *Imposto sobre Valor Agregado* (*Taxe Sur La Valeur Ajoutteé – TVA*)

A EC n. 18/65 estabelece o surgimento do ICM de competência dos Estados, incidente sobre a circulação de mercadoria (operação mercantil), tendo uniformidade de alíquotas para todas as mercadorias e com a previsão de não cumulatividade (art. 12, § 2º, da EC n. 18/65).

No *Brasil*, o primeiro tributo não cumulativo foi o IPI, em 1958, quando este se denominava imposto de consumo. Posteriormente, o Imposto de Vendas e Consignações[22] (IVC) foi substituído pelo ICMS não cumulativo, de tal modo a evitar o danoso efeito cascata dos tributos cumulativos. O ICMS foi instituído como um imposto geral sobre o consumo, atingindo todos os bens e mercadorias. A recepção no Brasil não foi automática ou incontroversa, sendo que diversos conceitos do direito comparado não foram recepcionados, gerando um modelo incompleto no sistema nacional. Assim, por exemplo, o Brasil adotava e ainda adota um regime que não admite plenamente o aproveitamento do crédito financeiro do tributo[23], ou seja, do crédito de insumos intermediários, diversamente do Direito francês. A LC n. 87/96, ainda não aplicada na sua integralidade, estendeu timidamente o regime de crédito financeiro ao Direito brasileiro. Igualmente, a jurisprudência afrontou e descumpriu diversas vezes o princípio da não cumulatividade, exigindo seguidamente a intervenção legislativa para evitar um sistema tributário em cascata. Tal é o caso ainda na restrição ao direito à repetição de indébito no pagamento indevido, dado que, neste caso, impõe-se indevidamente ao contribuinte de direito suportar um ônus fiscal não neutro.

---

[22] Lei n. 1.630, de 20 de dezembro de 1956, "Art. 1º O Imposto sobre Vendas e Consignações incidirá sobre o valor das que, por comerciantes, produtores industriais e cooperativas, forem feitas a quaisquer compradores e consignatários, sem distinção de espécie, seja qual for sua procedência ou destino".

[23] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *O princípio da não cumulatividade e o IVA no direito comparado*. Série Pesquisas Tributárias. Nova Série, n. 10, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 139-170.

22.4 Do interesse protegido na repetição de indébito: para uma superação da ilegítima prevalência de interesses ilegítimos do Estado

A tese da preferência do enriquecimento ilícito do estado ao enriquecimento do contribuinte aparece pela primeira vez de modo significativo no julgamento do RE 44.115, em 11 de outubro de 1960, que se entendeu que:

> [...] é certo que o consumidor anônimo e inominado dificilmente poderá recuperá-lo. Mas, entre devolvê-lo à quem não o pagou ou conservá-lo nos cofres públicos, onde entrou indevidamente, é preferível e convinhável optar pela última alternativa, que assegura a sua aplicação no interesse geral da coletividade.

Este entendimento inverte todo o sistema constitucional, visto que o interesse público ou geral da coletividade se encontra no texto constitucional e não na peça orçamentária por si só. A defesa da liberdade de estabelecimento ou de iniciativa é um direito subjetivo público, quanto um interesse geral da coletividade, que o elevou à matéria protegida.

Entender que uma sociedade deve ser livre, que os seus cidadãos devem ser prósperos, não é mero interesse particular, mas é o próprio interesse geral positivado no texto constitucional. Igualmente não há nenhuma locução que afirme que os recursos públicos são mais importantes que os recursos privados, estes somente terão preferência se forem deliberados como relevantes e coletados conforme os meios admitidos socialmente, de tal modo que o confisco, a desapropriação sem indenização e outras restrições à propriedade são vetados. Afinal, por que remanesceria uma esfera de arbítrio e abuso no Estado Democrático de Direito? Não há sustentação constitucional para a afirmação de recursos ilegítimos como justificáveis. Seria quase como uma lavagem pública de dinheiro, em que o dinheiro com origem ilícita ou inconstitucional seria novamente integrado ao sistema jurídico[24].

---

[24] TÔRRES, Heleno. *Segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. Tese apresentada ao concurso público de títulos e provas para provimento do cargo de Professor e Titular de direito tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009, p. 1046.

Em caso contrário, este mecanismo de inconstitucionalidades e ilegalidades úteis se transformaria em um incentivo ao comportamento ilegítimo. Não haveria *risco moral* (*moral hazard*) de o Estado, na condição de agente institucional, atuar como normas inconstitucionais ou ilegais, visto que não teria o risco de realizar a devolução do tributo indevidamente recolhido.

A ideia de *risco moral* é conhecida no direito a séculos e recebeu em Montesquieu sua formulação mais acabada, ao lembrar que o poder sem freios corrompe e, portanto, torna-se fundamental um sistema de *freios e contrapesos*, que impeça um governo de abusos.

Os defensores da supremacia do interesse ilegítimo do Estado ainda alegam que a vedação prática de restituição decorre da constatação de que não existe "devolução sem qualquer ressarcimento" sendo vedado no ordenamento o que acarretaria enriquecimento ilícito ou apropriação indébita. Como demonstraremos, sempre haverá a quem ser restituído o valor indevidamente arrecadado nos impostos indiretos, ou ao *contribuinte de jure* ou ao *contribuinte de facto*, conforme a prova ser realizada *in concreto* por um ou por outro.

22.5 Da legitimidade ad causam dos contribuintes de direito e de fato para requerer a repetição de indébito

Como verificamos, a jurisprudência se inclinou ora pela aceitação da legitimadade *ad causam* do *contribuinte de jure,* ora pelo *de facto* e ora por negar o direito de qualquer um dos dois em recuperar o imposto indevidamente pago. Mesmo a doutrina pensou desse modo vacilante.

Para autores como Eduardo Domingos Botallo, "[...] Somente o contribuinte chamado de jure é parte da relação jurídica tributária; consequentemente, somente a ele é atribuível o título jurídico; somente a ele cabe o direito de repetição do tributo indevido e nenhuma condição adicional se lhe pode ser imposta para o exercício desse direito"[25].

---

[25] Cf. BOTALLO, Eduardo. Restituição de impostos indiretos. *Revista de Direito Tributário*, n. 2. São Paulo, p. 320.

No RMS 24.532/AM, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 26-8-2008, a *ratio decidendi* acrescentou mais um elemento argumentativo:

> [...] 3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista.

Esta decisão ressaltou o entendimento de que o contribuinte de fato não pratica o fato gerador e não faz parte da relação jurídico-tributária, de tal modo que não poderá pleitear qualquer direito, visto que não realiza nenhum ato gerador de direitos.

A expressão "de fato" chocar-se-ia com a necessária positividade do conceito de contribuinte, que somente pode existir na condição de contribuinte de direito. Esse entendimento foi firmado no julgamento do RMS 19.921/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJU de 12-9-2005, em que se afirmou exatamente o exposto acima ao afirmar que:

> 1. A Associação impetrante representa inúmeros hospitais no Estado do Rio de Janeiro que, para o exercício de suas atividades, consomem serviços de energia e comunicação.
> 2. Os contribuintes do ICMS incidente sobre essas operações com energia e comunicação são as respectivas concessionárias, que destacam o valor do imposto na emissão da nota fiscal. As empresas consumidoras desses serviços não participam da relação jurídica-tributária e, portanto, não detêm legitimidade para questionar a obrigação de recolher o ICMS na espécie nem para postular eventuais créditos existentes, embora eventualmente possam suportar os reflexos econômicos da tributação. Precedentes.

No julgamento tratou-se do difícil caso da não incidência do ICMS sobre a demanda contratada, da seguinte forma:

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA RESERVADA DE POTÊNCIA. OPERAÇÃO INTERNA. AÇÃO DE RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. CONSUMIDOR DA ENERGIA ELÉTRICA. LEI COMPLEMENTAR 87/96. ILEGITIMIDADE ATIVA *AD CAUSAM*. CARACTERIZAÇÃO DE CONTRIBUINTE DE FATO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (REsp 903.394/AL). APLICAÇÃO ANALÓGICA.
> 1. O sujeito passivo da obrigação tributária, atinente ao ICMS incidente nas operações internas com energia elétrica, é aquele que a fornece ou promove a sua circulação, *ex vi*

> do disposto no art. 4º, *caput*, da Lei Complementar 87/96, razão pela qual sobressai a ilegitimidade do consumidor (contribuinte de fato) para figurar no polo ativo da ação judicial que busca a restituição do indébito tributário pertinente (Precedentes do STJ: REsp 928.875/MT, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 11.05.2010, DJe 01.07.2010; REsp 1.147.362/MT, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 10.08.2010, DJe 19.08.2010; e AgRg no AgRg no REsp 1.086.196/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 14.12.2010, DJe 17.12.2010).
> 2. O recolhimento indevido de tributo implica na obrigação do Fisco de devolução do indébito ao contribuinte detentor do direito subjetivo de exigi-lo (art. 165, do CTN).
> 3. Em se tratando dos denominados "tributos indiretos" (aqueles que comportam, por sua constituição jurídica, transferência do respectivo encargo financeiro), a norma tributária (art. 166, do CTN) impõe que a restituição do indébito somente se faça ao contribuinte que comprovar haver arcado com o referido encargo ou, caso contrário, que tenha sido autorizado expressamente pelo terceiro a quem o ônus foi transferido.
> 4. A exegese do referido dispositivo indica que: "...o art. 166, do CTN, embora contido no corpo de um típico veículo introdutório de norma tributária, veicula, nesta parte, norma específica de direito privado, que atribui ao terceiro o direito de retomar do contribuinte tributário, apenas nas hipóteses em que a transferência for autorizada normativamente, as parcelas correspondentes ao tributo indevidamente recolhido: Trata-se de norma privada autônoma, que não se confunde com a norma construída da interpretação literal do art. 166, do CTN. É desnecessária qualquer autorização do contribuinte de fato ao de direito, ou deste àquele. Por sua própria conta, poderá o contribuinte de fato postular o indébito, desde que já recuperado pelo contribuinte de direito junto ao Fisco. No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica. Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores.

Concluir-se-ia que o contribuinte de fato estaria impedido, por falta de legitimidade, de utilizar qualquer meio judicial ou administrativo com a pretensão de ser restituído do indébito. Em nosso entender, tal posicionamento é equivocado perante a dogmática constitucional.

Nesse sentido, entendeu corretamente, no nosso ponto de vista, o REsp 1.299.303/SC que o *contribuinte de fato* também possui legitimidade *ad causam*

para a restituição de tributos cobrados indevidamente, em determinados casos, em que:

> RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. ENERGIA ELÉTRICA. INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A DEMANDA "CONTRATADA E NÃO UTILIZADA". LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PROPOR AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO.
> – Diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada.

Em um voto muito bem elaborado entendeu o Rel. Min. Cezar Asfor Rocha:

> Ocorre que, no caso dos serviços prestados pelas concessionárias de serviço público, a identificação do "contribuinte de fato" e do "contribuinte de direito" deve ser enfrentada à luz, também, das normas pertinentes às concessões, que revelam uma relação ímpar envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor. Os dois primeiros, observo, ao longo de toda a exploração do serviço de fornecimento de energia elétrica, de competência da União (art. 21, inciso XII, alínea "b", da CF/88), trabalham em conjunto, estando a concessionária em uma posição de quase total submissão, sob pena de rescisão do contrato de concessão na hipótese de desrespeito a alguma diretriz, política pública, projeto ou norma imposta pelo Estado-concedente. Politicamente, portanto, nas relações contratuais em geral estabelecidas com o poder público, a concessionária sempre evitará embates desgastantes e que gerem prejuízos aos serviços ou aos interesses públicos.

Em nosso entender, tanto o *contribuinte de facto* quanto o *contribuinte de jure* teriam legitimidade *ad causam* para requerer a restituição do indébito tributário, visto que o ordenamento constitucional não admite a lesão a direito individual sem a justa reparação, bem como veda qualquer uso da tributação como meio de confisco disfarçado. O próprio ordenamento pune esta conduta como crime de excesso de exação no art. 316, § 1º, do CP ("Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido ...."). Tem a mesma eficácia exigir, manter ou não restituir tributo indevido sem restituição.

De igual modo, o interesse público está consagrado no texto constitucional, que estabelece como valores mais importantes a propriedade, liberdade, justiça e os princípios constitucionais e não a manutenção de recursos indevidos nos cofres públicos.

Por fim, manter o sistema de ineficácia concreta do direito à restituição seria a consagração do mecanismo de inconstitucionalidades e ilegalidades úteis, o que ofende a toda teoria constitucional construída desde Montesquieu.

A *legitimidade ad causam* do *contribuinte de facto* se justifica pelas seguintes razões:

– primeiro, se ele tem o poder para autorizar o contribuinte de direito para requerer a restituição para si é porque possui o direito à restituição, logo poderá igualmente exigir da Administração Pública, ainda mais nos casos em que o contribuinte de direito não tenha interesse na restituição;

– segundo, o seu direito decorre de um repasse jurídico indevido que acarretou um dano contra o seu patrimônio e, havendo dano, deve ocorrer a reparação;

– terceiro, o direito à restituição decorre do surgimento de dano ao patrimônio pessoal decorrente de repasse indevido, por ausência de lei ou norma legítima que autorize a transferência do ônus econômico. Assim, o direito à restituição não decorre diretamente por ser sujeito passivo da obrigação tributária, visto que esta não se realizou, dado que não existe obrigação sem lei que estabeleça e, nesse caso, não existia norma lícita. A restituição decorre da prática de ato ilícito ou inconstitucional por parte do Estado, que autoriza a quem suportou o dano a recuperar o valor devido.

Igualmente o contribuinte de direito terá o direito à recuperação do pagamento indevido nos casos em que não tenha transferido o ônus econômico ao contribuinte de fato. Nos casos em que houve transferência e o contribuinte é anônimo ou não identificável, será o *contribuinte de jure* que terá o direito a requerer a restituição do tributo indevidamente pago, visto que dada a estrutura de competição comercial provavelmente este terá suportado o encargo sob a forma de diminuição da margem de lucro. Igualmente o seu direito pode ser justificado com base no princípio da não cumulatividade que impede que ele venha a suportar uma tributação não neutra e indevida.

23.

Garantias e privilégios do crédito tributário

O CTN incluiu no mesmo artigo dois institutos diversos: as garantias e os privilégios do crédito tributário. As garantias referem-se aos meios assecuratórios à disposição do fisco para garantir a executoriedade eficaz do crédito tributário, ou seja, dos meios que permitam que a cobrança do crédito não possa ser elidida por manobras de um contribuinte evasivo. Os privilégios tratam das preferências na cobrança do crédito, ou seja, definem os critérios ou ordem de preferência quando existir uma pluralidade de créditos sendo cobrados, sejam estes tributários ou não. Este é o caso de existir simultaneamente a cobrança de créditos de entes tributantes diversos (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal), bem como de naturezas distintas (quirografários, trabalhistas ou fiscais). As garantias não são gênero dos privilégios e das preferencias nem vice-versa.

23.1 Garantias do crédito tributário

As garantias do crédito tributário ressaltam a relevância axiológica da proteção do crédito tributário. Nota-se aqui com maior clareza a força da proteção do crédito tributário como forma de proteção do interesse público. Praticamente confunde-se o crédito tributário como patrimônio público a ser defendido como expressão pecuniária máxima do bem comum.

A penhora objetiva possibilita o adimplemento da execução com a expropriação dos bens do executado. A expropriação consiste em: i) adjudicação em favor do exequente; ii) alienação por iniciativa particular; iii) alienação em hasta pública; ou iv) usufruto de bem móvel ou imóvel[1].

Essa presunção de supremacia do direito subjetivo do fisco sobre o patrimônio particular, como expressão interesse patrimonial público, surge, com nitidez da leitura do art. 184 do CTN. Disciplina este dispositivo que:

> *Art. 184. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totali- dade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa*

---

[1] Conforme o art. 647 do CPC/73, incluído pela Lei n. 11.382/2006, e art. 825 do CPC/2015.

> *falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.*

Vejamos com maior detalhe este dispositivo.

A listagem das garantias do crédito tributário previstas no CTN no art. 184 possui natureza exemplificativa. Dispõe o dispositivo que essa enumeração dá-se "sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens". É possível que outras garantias sejam estabelecidas, desde "que sejam previstos em lei". Não há limitação do texto a criação de garantias por meio de lei ordinária, seja esta de natureza federal, estadual, distrital ou municipal.

O *arrolamento de bens* é um exemplo de garantia não expressamente listada no art. 183 do CTN. Esta forma de garantia está prevista no art. 64 da Lei n. 9.532/97. Esta conduz ao procedimento de enumeração de todos os bens e direitos do devedor, a sua consequente comunicação ao fisco e outros deveres enumerados na proteçãoo dos interesses do fisco. O arrolamento de bens não implica indisponibilidade ou constrição antecipada dos bens. Trata-se de medida acautelatória que promove o registro e a publicidade dos bens do devedor. Caberá o arrolamento de bens sempre que o valor dos créditos tributários superarem 30% do patrimônio do devedor e cuja soma de créditos seja superior a R$ 2.000.000,00, nos termos do art. 64, *caput*, e §§ 7º e 10, da Lei n. 9.532/97 c/c art. 1º do Decreto n. 7.573/2011.

As *garantias do crédito tributário* não se confudem com as medidas de proteção do crédito tributário. As garantias são meios materiais assecuratórios à disposição do fisco para garantir a executoriedade eficaz do crédito tributário, enquanto as *medidas garantidoras* possuem natureza de serem procedimentos preparatórios, administrativos ou judiciais, de garantia do crédito tributário e auxiliam a sua cobrança eficaz. Um exemplo de medida preparatória garantidora é a cautelar fiscal. Esta não é em si uma garantia, mas um meio processual à disposição da administração fiscal para exigir judicialmente a garantia do crédito tributário. A *ação cautelar fiscal* está prevista na Lei n. 8.397/92 e visa permitir, quando comprovados os estritos requisitos apresentados, a indisponibilidade dos bens do

devedor. Mantém-se o *poder geral de cautela do juiz* como instrumento genérico e complementar de proteção do crédito tributário.

São exemplos de medidas administrativas de proteção do crédito tributário o protesto e a inscrição em órgão de proteção de crédito (Serasa e SPC). As duas medidas não provocam em si nenhuma forma de garantia do crédito tributário. Nenhuma das duas grava o patrimônio ou a renda do devedor nem asseguram a cobrança. Pode ser que nenhum bem ou direito exista para garanti-la. Estas medidas são meros procedimentos administrativos preparatórios que visam garantir a responsabilidade do devedor por suas obrigações acessórias.

O *protesto da Certidão de Dívida Ativa* (CDA) está previsto na Lei n. 9.492/97. Trata-se de instrumento administrativo com a finalidade de tornar pública a dívida do devedor e ao mesmo tempo torná-lo em mora. Nenhuma das duas finalidades exige em si o protesto. O crédito tributário inscrito em dívida ativa já possui o caráter de publicidade da dívida e configura a mora do contribuinte. O protesto e a inscrição em cadastros privados de proteção do crédito possuem como objetivo acarretar uma restrição ao crédito do contribuinte, forçando-o ao pagamento pelo estrangulamento financeiro e creditício.

Trata-se em verdade de uma *sanção administrativa* que pretende coagir o contribuinte ao pagamento sem o uso dos mecanismos típicos de execução tributária. É uma espécie da classe dos meios alternativos de cobrança, em face da falência do modelo executório nacional. Infelizmente, o Judiciário tem aceito este meio alternativo, talvez com o propósito de livrar-se do elevado de execuções fiscais no país.

As garantias do crédito tributário possuem alcance amplo abrangendo "a totalidade dos bens e das rendas" do sujeito passivo. O fisco poderá lançar meios constritivos sobre o conjunto do patrimônio do contribuinte com o intuito de proteger a executoriedade do crédito tributário. Todo o patrimônio "de qualquer origem ou natureza" servirá ao propósito de proteger os interesses do fisco.

A penhora é uma forma de garantia do crédito tributário que possui uma eficácia dúplice. De um lado, produz um efeito processual e, de outro, um efeito material. Processualmente, ela impõe a individualização dos bens vinculados à satisfação da execução e a designação da técnica de expropriação adequada. Materialmente, ela

marca a preparação da constrição do bem penhorado e a sua possível futura expropriação. No entender de Araken de Assis, "a penhora é ato executivo e não compartilha a natureza do penhor e do arresto. Ela não extrai o poder de disposição do executado"[2]. O proprietário não perde a disposição do bem, contudo, não pode realizá-la de modo pleno e eficaz, sem proteger os interesses do exequente.

A penhora possui princípios próprios que a norteiam, dentre os quais cabe ressaltar o *princípio da menor onerosidade*, que norteia o instituto da penhora, conforme disposto no art. 805 do CPC/2015, que determina que: "quando por vários meios o credor puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o devedor".

A penhora deve ser realizada em valor adequado e correto. É vedado tanto o excesso quanto a insuficiência da penhora. Havendo necessidade, a penhora pode ser ampliada ou reduzida, conforme o art. 874 do CPC/2015. Assim poderá o juiz ordenar a i) *redução a penhora* aos bens suficientes, ou transferi-la para outros, que bastem à execução, se o valor dos penhorados for consideravelmente superior ao crédito do exequente e acessórios; ou ii) *ampliar a penhora*, ou transferi-la para outros bens mais valiosos, se o valor dos penhorados for inferior ao referido crédito.

Estarão submetidos "inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade" e "seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula". A única exceção posta pelo texto são os casos em que serão "excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis". O texto do art. 184 dirige-se apenas aos bens declarados em lei como absolutamente impenhoráveis, afastando as penhoras estabelecidas em contrato ou convencionais e aquelas de natureza relativa. As cláusulas de impenhorabilidade pessoais e reais são afastadas da proteção estabelecida no dispositivo.

A *impenhorabilidade contratual ou convencional* não é oponível contra o fisco, por força do disposto no art. 123 do CTN:

---

[2] ASSIS, Araken de. *Manual do processo de execução*. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 603.

> *Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

A ampla extenção das garantias do crédito tributário possui como objetivo proteger o crédito tributário em uma futura execução fiscal, antecipando os efeitos da constrição judicial. Assim prevê a Lei n. 6.830/80 que:

> *Art. 10. Não ocorrendo o pagamento, nem a garantia da execução de que trata o art. 9º, a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis.*

A Lei n. 6.830/80, em seu art. 30, reproduz o CTN ao determinar de modo quase idêntico o alcance das garantias do crédito tributário, da seguinte forma:

> *Art. 30. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento da Divida Ativa da Fazenda Pública a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declara absolutamente impenhoráveis.*

Dispõe o art. 833 do CPC/2015 sobre os bens considerados como absolutamente impenhoráveis:

> *I – os bens inalienáveis e os declarados, por ato voluntário, não sujeitos à execução;*
>
> *II – os móveis, pertences e utilidades domésticas que guarnecem a residência do executado, salvo os de elevado valor ou que ultrapassem as necessidades comuns correspondentes a um médio padrão de vida*[3]*;*
>
> *III – os vestuários, bem como os pertences de uso pessoal do executado, salvo se de elevado valor;*
>
> *IV – os vencimentos, subsídios, soldos, salários, remunerações, proventos de*

[3] Incisos de número II-X com redação dada pela Lei n. 11.382/2006.

aposentadoria, pensões, pecúlios e montepios; as quantias recebidas por liberalidade de terceiro e destinadas ao sustento do devedor e sua família, os ganhos de trabalhador autônomo e os honorários de profissional liberal, observado o disposto no § 3º deste artigo;
V – os livros, as máquinas, as ferramentas, os utensílios, os instrumentos ou outros bens móveis necessários ou úteis ao exercício de qualquer profissão;
VI – o seguro de vida;
VII – os materiais necessários para obras em andamento, salvo se essas forem penhoradas;
VIII – a pequena propriedade rural, assim definida em lei, desde que trabalhada pela família;
IX – os recursos públicos recebidos por instituições privadas para aplicação compulsória em educação, saúde ou assistência social;
X – até o limite de 40 (quarenta) salários mínimos, a quantia depositada em caderneta de poupança.
XI – os recursos públicos do fundo partidário recebidos, nos termos da lei, por partido político[4].

Note-se que poderá ser penhorada renda ou bem que não estiver presente na enumeração do art. 833 do CPC. Assim, por exemplo, a penhora de faturamento, de recebíveis de cartões de crédito ou outras rendas não discriminadas poderão sofrer a penhora. Em certos casos, o STJ entendeu que um bem não enumerado na listagem do art. 649 do CPC/73 merecia proteção, este é o caso do automóvel utilizado por deficiente físico, que foi protegido como forma de garantir a dignidade da pessoa, especialmente em face das debilidades do sistema público de transportes [5] . Adotou-se no caso uma *interpretação teleológica das impenhorabilidades*, poderando-se o direito à dignidade da pessoa e os interesses do credor público à tutela executiva[6].

A penhora pode ser de uma universalidade de bens ou de bens individuais. No primeiro caso, temos como exemplo uma biblioteca e, no segundo, algo que forme um todo, tal como uma empresa. Nesse último exemplo, será necessário indicar um

---

[4] Incluído pela Lei n. 11.694/2008.
[5] REsp 1.475.852/SC.
[6] REsp 1.417.629/SP.

administrador, conforme o art. 862 do CPC/2015. Os arts. 867 e 869 igualmente do CPC tratam do usufruto forçado de um imóvel ou empresa. Determina o art. 868 que:

> Art. 868. Ordenada a penhora de frutos e rendimentos, o juiz nomeará administrador--depositário, que será investido de todos os poderes que concernem à administração do bem e à fruição de seus frutos e utilidades, perdendo o executado o direito de gozo do bem, até que o exequente seja pago do principal, dos juros, das custas e dos honorários advocatícios.

O art. 183 do CTN estabelece uma listagem exemplificativa das garantias possíveis, sendo que outras previstas em lei ordinária poderão ser acrescentadas, desde que apropriadas a natureza e características do tributo que pretendam garantir. O texto legal não limita a enumeração do catálogo de garantias às previstas em lei complementar, permitindo a criação de novas garantias, em conformidade com a lei ordinária. Assim:

> *Art. 183. A enumeração das garantias atribuídas neste Capítulo ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram.*

O dispositivo do CTN não limita a criação de novas garantias por meio de lei ordinária nacional, permitindo a criação de novas medidas assecuratórias por meio de lei federal, estadual, distrital e municipal. Em nossa opinião, essa proliferação de medidas traz em sua gênese problemas graves. O ideal seria que o sistema fosse harmonizado nacionalmente. Simples e organizado. A possibilidade de criação descontrolada de garantias em todos os níveis aumenta a complexidade do sistema e a judicialização dos conflitos.

As garantias não modificam a natureza das obrigações tributárias garantidas. Estas servem apenas para garantir a eficácia da cobrança do crédito tributário, mas não alteram a relação obrigacional ou de crédito protegida. Desse modo:

> *Art. 183. [...]*
>
> *Parágrafo único. A natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza deste nem a da obrigação tributária a que corresponda.*

A utilização de garantias não tributárias não altera a natureza tributária do crédito. Assim, a utilização de fiança bancária não transmutará a natureza do crédito tributário em crédito quirografário, por força da garantia outorgada.

A *Carta de Fiança Bancária* tem sido aceita tanto pelo Judiciário quanto pela PGFN, desde que cumpridos determinados requisitos tais como: i) cláusula de atualização monetária; ii) cláusula de renúncia ao benefício de ordem; iii) cláusula de renúncia à cláusula de exoneração da fiança por ser concedida por prazo indeterminado (art. 835 do CC); e iv) deverá ser concedida por prazo indeterminado[7].

O âmbito subjetivo será igualmente objeto de abrangente submissão acautelatória, tanto o "sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida" estarão sujeitas à ação fiscal.

23.2 Penhora de faturamento

Cabe ressaltar que a penhora de empresa não pode conduzir à ruína do empreendimento. Tal situação conduziria a paralisação da fonte produtiva, acarretando danos ao devedor, aos que estão vinculados a este (colaboradores) e a médio prazo ao próprio fisco. A indicação de um administrador tem justamente por objetivo garantir a continuidade da empresa e o seu funcionamento, caso contrário, bastaria a indicação do leilão dos bens existentes.

A *preservação da empresa* é um princípio da ordem econômica que deve nortear a penhora da empresa e de seus elementos econômicos, tais como a marca, o estabelecimento, os *royalties* no sistema de franquias, uma máquina ou um *software* especial. A penhora da marca não pode implicar na destruição de seu sentido econômico, de sua funcionalidade de gerar caixa e organizara agentes econômicos em torno de modelo de negócios.

O CPC autoriza a penhora de rendas ou prestações periódicas (art. 858 do CPC/2015). A penhora de rendas ou de prestações periódicas incidirá sobre os os

---

[7] Cf. Portaria PGFN n. 367, de 8 de maio de 2014, que altera a Portaria PGFN n. 644/2009, já modificada pela Portaria n. 1378/2009, que estabelece critérios e condições para aceitação de carta de fiança bancária no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

juros, os rendimentos ou as prestações à medida que forem sendo depositadas, abatendo-se do crédito as importâncias recebidas, conforme as regras da imputação em pagamento.

No caso de penhora de faturamento, *royalties* ou recebíveis (p. ex.: receita de corrente de operações cartões de crédito), aplicar-se-ão as regras dos arts. 866 e 867 do CPC/2015. Nesse caso, o administrador terá o direito, sob a supervisão do juiz e das partes, em extrair os frutos do negócio, mas não poderá invadir a estratégia de negócios da empresa nem lhe alterar seus fundamentos essenciais.

Expõe o art. 866, § 2º, do CPC/2015, sobre os requisitos da penhora de faturamento da seguinte forma:

> *Art. 866. [...]*
> 2 *§º O juiz nomeará administrador-depositário, o qual submeterá à aprovação judicial a forma de sua atuação e prestará contas mensalmente, entregando em juízo as quantias recebidas, com os respectivos balancetes mensais, a fim de serem imputadas no pagamento da dívida*.

O administrador deve apresentar em juízo um plano de realização da constrição devida, bem como prestar contas dos valores recebidos da forma de imputação no pagamento das dívidas.

No caso de penhora de faturamento de firma individual ou microempresa, há a possibilidade de afastamento da exigência de administrador e a sua substituição pelo depósito em juízo, dado que se trata de procedimento de menor complexidade[8].

A penhora de faturamento é constrição excepcional e deve ser usada somente em último caso, conforme determina a Lei n. 6.830/90 (Lei de Execuções Fiscais – LEF), em seu art. 11, § 1º assim:

> *Art. 11 [...]*
> 1 *§º Excepcionalmente, a penhora poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção.*

[8] TJRS, AI 70046423885.

Esse entendimento restou confirmado pelo STJ em diversos acórdãos emblemáticos[9], que consagraram a sua possibilidade somente depois de esgotadas outras possibilidades de penhora, conforme a ordem de preferência prevista no art. 11 da LEF. Por ser medida extrema, deve a Fazenda demonstrar o esgotamento de outras possibilidades, tais como a comprovação de diligências que demonstrem a busca de outros bens penhoráveis. A mera alegação de que os bens são de difícil alienação não pode ser comprovada antes da realização de hasta pública.

Nada obsta que o executado prefira ou indique a penhora de faturamento como meio alternativo à listagem prevista na LEF; cabe ao juízo da Fazenda aceitar ou não esta nomeação.

Se o devedor for intimado para depositar coisa determinada, deverá fazer no prazo estipulado em juízo. Segundo o CPC/2015, os bens penhorados serão preferencialmente depositados: i) no Banco do Brasil, na Caixa Econômica Federal, ou em um banco, de que o Estado-Membro da União possua mais de metade do capital social integralizado; ii) em poder do depositário judicial, os móveis e os imóveis urbanos; e iii) em mãos de depositário particular, os demais bens.

A interpretação de *instrumentos necessários ou úteis ao exercício de qualquer profissão* deve receber interpreação ampla. Um aparelho de fax foi considerado essencial à atividade de um contabilista. Uma biblioteca o será para um advogado. Uma relevante corrente jurisprudencial amplia os conceitos de impenhorabilidade para a proteção da microempresa onde os sócios atuam pessoal e diretamente. Seria um excesso de formalismo proteger o indivíduo autônomo e não proteger o sócio que atua diretamente sob as vestes de uma pessoa jurídica, caracterizada como microempresa[10].

23.3 Impenhorabilidade do bem de família

A proteção do bem de família ressalta como o caso mais importante de impenhorabilidade absoluta. Prevista na Lei n. 8.009/90 esta determina que:

---

[9] EAg 459.940 e EREsp 279.580.
[10] REsp 864.962.

> *Art.1º O imóvel residencial próprio do casal, ou da entidade familiar,é impenhorável e não responderá por qualquer tipo de dívida civil, comercial, fiscal, previdenciária ou de outra natureza, contraída pelos cônjuges ou pelos pais ou filhos que sejam seus proprietários e nele residam, salvo nas hipóteses previstas nesta lei.*
> *Parágrafo único. A impenhorabilidade compreende o imóvel sobre o qual se assentam a construção, as plantações, as benfeitorias de qualquer natureza e todos os equipamentos, inclusive os de uso profissional, ou móveis que guarnecem a casa, desde que quitados.*

A impenhorabilidade do bem de família concretiza o direito fundamental à moradia (art. 6º, *caput*, da CF/88), como absolutamente necessário à dignidade da pessoa humana. Não há como cogitar a construção de uma cidadania digna sem a proteção de um mínimo patrimonial essencial. Este instituto está plenamente harmonizado com os fundamentos da República na construção do Estado democrático de direito (art. 1º , III, da CF/88), na construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I, da CF/88)[11].

A proteção ao bem de família é matéria de ordem pública, podendo ser alegada a qualquer tempo e não pode ser objeto de renúncia, tácita ou expressa. É ineficaz a oferta de bem de família à penhora por parte do devedor. A proteção constitucional é outorgada a toda entidade familiar e não apenas ao indivíduo do devedor isolado[12]. O fato de o único imóvel estar cedido a um filho ou familiares não afasta a impenhorabilidade, mesmo que o proprietário não resida nele. Excluem-se da impenhorabilidade do bem de família os veículos de transporte, as obras de arte e os adornos suntuosos, assim conforme o art. 2º.

A impenhorabilidade prefere a qualquer outro ato processual civil, salvo se movido nas exceções previstas nos arts. 3º e 5º da Lei n. 8.009/90, assim:

> *Art. 3º A impenhorabilidade é oponível em qualquer processo de execução civil, fiscal, previdenciária, trabalhista ou de outra natureza, salvo se movido:*
> *I – em razão dos créditos de trabalhadores da própria residência e das respectivas contribuições previdenciárias;*

[11] REsp 1.217.219/PR.
[12] REsp 470.935/RS.

II – pelo titular do crédito decorrente do financiamento destinado à construção ou à aquisição do imóvel, no limite dos créditos e acréscimos constituídos em função do respectivo contrato;
III – pelo credor de pensão alimentícia;
IV – para cobrança de impostos, predial ou territorial, taxas e contribuições devidas em função do imóvel familiar;
V – para execução de hipoteca sobre o imóvel oferecido como garantia real pelo casal ou pela entidade familiar;
VI – por ter sido adquirido com produto de crime ou para execução de sentença penal condenatória a ressarcimento, indenização ou perdimento de bens.
VII – por obrigação decorrente de fiança concedida em contrato de locação.
Art. 5º Para os efeitos de impenhorabilidade, de que trata esta lei, considera-se residência um único imóvel utilizado pelo casal ou pela entidade familiar para moradia permanente.
Parágrafo único. Na hipótese de o casal, ou entidade familiar, ser possuidor de vários imóveis utilizados como residência, a impenhorabilidade recairá sobre o de menor valor, salvo se outro tiver sido registrado, para esse fim, no Registro de Imóveis e na forma do art. 70 do Código Civil.

Note-se que se o *bem imóvel possuir dupla utilização* (residencial e comercial), poderá a penhora recair sobre a parte não residencial. O núcleo axiológico da proteção do bem de família está na defesa de um mínimo patrimonial que garanta o mínimo de dignidade pessoal e familiar. A proteção desse mínimo garante inclusive, que o devedor tenha condições de satisfação futura de seu débito. Se o bem imóvel possui uma utilização não residencial, não há ofensa imediata aquele objetivo finalístico da norma.

O box de estacionamento também não se subsume ao conceito de bem de família, podendo ser objeto de penhora, mas somente no caso de ser possível a individuação deste na matrícula do imóvel. Ressaltamos que esta possbilidade deve ser utilizada somente na ausência de outros bens que possam garantir o crédito tributário e a execução[13]. Nesse sentido, dispôs a Súmula 449 do STJ que: "a vaga de garagem que possui matrícula própria no registro de imóveis não constitui bem de família para efeito de penhora".

---

[13] REsp 1.114.767/RS.

Havendo *mais de um imóvel* utilizado como residência, a penhora recairá sobre o menor valor, salvo se outro estiver registrado com este propósito.

Os *imóveis rurais* estarão protegidos pela impenhorabilidade nos casos em que se conseguir comprovar que se enquadram na definição de pequena propriedade rural, onde reside a sua família, que o exploram em regime de economia familiar e que a dívida foi contraída em decorrência de infortúnios dos negócios ligados à atividade produtiva.

Se o terreno não estiver utilizado este pode se constituir, mesmo assim, como bem de família. O fato de existir exploração econômica não afasta *ab initio* esta presunção, se demonstrada a afetação dessa renda ao sustento familiar[14]. Não há como exigir, contudo, que o contribuinte demonstre ser este ou aquele seu único imóvel, trata-se de prova impossível que o direito não exige. A ninguém é dado fazer o impossível (*nemo tenetur ad impossibilia*)[15].

23.4 Penhora de precatórios

Um ponto muito controverso está na aceitação de precatórios como garantia de créditos tributários. Os precatórios são direitos de créditos consolidados em um ato judicial de natureza mandamental, em que o juiz determina que a Fazenda Pública pague. No entanto, temos a situação que o contribuinte deve determinado valor à Fazenda Pública a título de crédito tributários. A questão, a grosso modo, resumir-se-ia à da possibilidade de oposição do direito de crédito do contribuinte, consubstanciado em um precatório, contra o direito de crédito tributário da Fazenda Pública. Entendemos que sim. Não há justificativa que se apresente que para que o Estado inadimplemente produza a constrição de bens do contribuinte enquanto ele mesmo não solve seus débitos.

Caso aceite a penhora de precatório do próprio devedor, ou seja, de bem próprio, haverá o surgimento do instituto da confusão. Outra questão distinta é sobre a possibilidade de haver a penhora de precatório de outro ente público.

[14] REsp 1.417.629/SP.
[15] REsp 1.400.342/RJ.

O STJ havia entendido que é possível a recusa à penhora de precatórios quando a ordem legal de preferências do art. 659 do CPC/73 for descumprida. Assim, se houver a penhora *online* de dinheiro esta preferirá aos precatórios[16]. Não compartilhamos desse entendimento quanto à penhora de precatórios próprios do ente exequente. Fere a própria moralidade administrativa que o ente produza a constrição forçada do executado, mantendo-se devedor.

Em outro entendimento controverso, entendeu o STJ que é possível a penhora de precatórios, contudo, não se equiparando este a dinheiro ou a fiança bancária, poderá a Fazenda Pública recusar a sua indicação[17]. A recusa do fisco em aceitar dívida alheia ou bens de terceiro é absolutamente razoável, mas a recusa em aceitar dívida própria soa contrária a toda a axiologia do direito tributário.

A recusa do fisco é justificável quanto aos bens sem valor econômico, de difícil avaliação ou venda, ou mesmo prescritos, tais como: pedras preciosas, títulos representativos de pedras preciosas, joias ou ouro, bem como de Título do Tempo do Império ou similares. A sua aceitação provocaria dano aos interesses do Erário. A recusa de aceitar precatórios do próprio ente, desde que não estejam prescritos, configura uma ofensa ao direito dos contribuintes. O mesmo ocorre quando o Estado nega a aceitar a penhora de precatórios de titularidade de terceiros, mas indicada pelo exequente para pagamento. Veja-se o caso em que alguém adquire precatório de terceiro e indica como bem a penhora em uma execução movida contra os seus bens. Novamente cremos que seria certa a penhora neste caso.

A alegação do fisco que o precatório é de outro beneficiário, ou seja, que foi cedido pelo original beneficiário para terceiro, soa ainda mais triste. A desconfiança do cidadão é tão grande na capacidade de solvência do Estado que este "vende" os seus direitos para terceiro, geralmente com deságio, movido pela descrença no seu recebimento. Pagasse o Estado as suas dívidas e o mercado de precatórios desapareceriam instantaneamente.

A penhora de precatórios trata-se de um tema ainda muito polêmico que manter-se-á em pauta, especialmente pela contumaz condição de inadimplência do

[16] REsp 1.199.771/PR.
[17] REsp 1.274.381/PR.

Estado.

23.5 Penhora online

A penhora *online* é um sistema de bloqueio judicial de contas e depósitos bancários pela via eletrônica. Não se trata aparentemente de nenhum instrumento novo, contudo, para evitar dúvidas, a Lei n. 11.382/2006 incluiu o art. 655-A no CPC/73, mantido e regulamentado no art. 854 do CPC/2015. Cremos que fez muito bem. A penhora *online* revela-se uma forma de constrição inovadora. Ela atinge a propriedade monetária depositada em bancos e instituições financeiras.

Os valores em contas e depósitos foram historicamente protegidos contramedidas executivas dos Estados sedentos por riquezas financeiras, em prol do que consideravam o bem comum. Nem sempre os recursos depositados são do depositante, podem estar lá para guarda de um terceiro, como o pai que guarda recurso de um filho ou de outro parente. Os recursos podem ser necessários para uma emergência, uma cirurgia ou para garantir os proventos na velhice. Podem ser recursos necessários. Em suma, é uma das formas mais delicadas de penhora que tem sido utilizadas indiscriminadamente.

O art. 185-A do CTN, acrescentado pela LC n. 118/2005, introduziu a *penhora eletrônica* no direito tributário. Determinou este dispositivo que:

> *Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial. (Incluído pela LCP n. 118, de 2005)*

São requisitos expressos no dispositivo citado: que o devedor tributário tenha sido devidamente citado a a) não pagar; b) não apresentar bens à penhora ou c) não forem encontrados bens penhoráveis. Nesse caso, o juiz poderá determinar a indisponibilidade de seus bens e direitos. Somente nesse caso é que poderá o juiz,

preferencialmente, por meio eletrônico promover a penhora dos bens do executado.

Cabe destacar a diferença entre a penhora online e a indisponibilidade universal de bens, prevista no art. 185-A do CTN. Esse entendimento restou firmado no REsp 1.377.507, 1ª Seção, 2014, em sede de recursos repetitivos, com o entendimento de que "*2. O bloqueio universal de bens e de direitos previsto no art. 185-A do CTN não se confunde com a penhora de dinheiro aplicado em instituições financeiras, por meio do Sistema BacenJud, disciplinada no art. 655-A do CPC*".

O CPC/2015 apresenta um regime mais flexível que o CTN para imposição da penhora *online*. A inclusão do art. 655-A no CPC/73 pela Lei n. 11.382/2006 retirou a exigência de esgotamento da busca de bens e direitos do devedor, regime que foi mantido no art. 854 do CPC/2015. Poderá o juiz requisitar a penhora eletrônica de ativos do executado assim:

> *Art. 854. Para possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou em aplicação financeira, o juiz, a requerimento do exequente, sem dar ciência prévia do ato ao executado, determinará às instituições financeiras, por meio de sistema eletrônico gerido pela autoridade supervisora do sistema financeiro nacional, que torne indisponíveis ativos financeiros existentes em nome do executado, limitando-se a indisponibilidade ao valor indicado na execução.*

Poderá o juiz determinar a penhora com base tão somente na existência ou não de depósito ou aplicação até o valor indicado na execução, não sendo mais nessária a comprovação do esgotamento da busca de bens do executado[18].

> 1 §º *As informações limitar-se-ão à existência ou não de depósito ou aplicação até o valor indicado na execução. (Incluído pela Lei n. 11.382, de 2006(*

O STJ adotou o entendimento de que a alteração da Lei n. 11.382/2006 se aplica aos executivos fiscais, não se exigindo a comprovação efetiva de que *e não forem encontrados bens penhoráveis*. O STJ entendeu que a interpretação sistemática do inciso I do art. 655 com o *caput* do art. 655-A, ambos do CPC/73,

[18] YAMASHITA, Douglas. *Direito tributário*: uma visão sistemática. São Paulo: Atlas, 2014, p. 483.

implica a desnecessidade de demonstração, pelo credor, do esgotamento das diligências para localização de bens do devedor. Este entendimento foi firmado no julgamento pelo rito dos recursos repetitivos, previstos, na época, no art. 543-C do CPC no REsp 1.112.943, apreciado pela Corte Especial e no REsp 1.184.765 julgado na Primeira Seção do STJ. As penhoras realizadas após a edição da Lei n. 11.382/2006 não precisam mais demonstrar que o "credor tenha realizado todas as diligências no sentido de localizar bens livres e desembaraçados de titularidade do devedor"[19].

O art. 829 do CPC determina que o executado seja citado para pagar a dívida no prazo de 3 (três) dias, contado da citação. Na ausência de pagamento será admissível a penhora online, sem a necessidade de nova citação.

Os 4 §§º e 5º do art. 854 do CPC/2015 determinam que deverá ser cancelada em 24 horas a eventual indisponibilidade excessiva. Se não houver manifestação do executado ou esta for rejeitada, haverá a conversão da indisponibilidade em penhora executado, com a transferência do montante indisponível para conta vinculada do juízo da execução.

Determina o CPC, em seu art. 854, § 3º, que incumbe ao executado, no prazo de cinco dias, comprovar que: i) as quantias indisponibilizadas são impenhoráveis; e ii) ainda remanesce indisponibilidade excessiva de ativos financeiros[20].

A penhora *online* é realizada com base em um convênio firmado entre o Judiciário e o Banco Central, denominado de Bacen-Jud. Esta se constitui em um instrumento eficaz de constrição de bens do executado, acarretando ainda alguns problemas, tais como o bloqueio simultâneo de diversas contas. O excesso de penhora deve ser demonstrado pelo executado. O uso do sistema Bacen-Jud não ofende *a priori* o princípio da menor onerosidade da execução, tendo sido admitido como um meio proporcional utilizado pelo Poder Judiciário.

---

[19] REsp 1.269.156/MG.

[20] Veja o dispositivo anterior do art. 655-A do CPC, com redação dada pela Lei n. 11.382/2006: "§ 2º Compete ao executado comprovar que as quantias depositadas em conta corrente referem-se à hipótese do inciso IV do *caput* do art. 649 desta Lei ou que estão revestidas de outra forma de impenhorabilidade".

Outras formas de garantia são o Renajud e o Infojud. O Renajud é o sistema eletrônico que liga o Poder Judiciário ao Departamento Nacional de Trânsito (Denatran) e possibilita a constrição automática de veículos que tenham cadastro no Registro Nacional de Veículos Automotores (Renavam). O Infojud é o sistema eletrônico que liga o Poder Judiciário à Receita Federal, permitindo ao acesso à base de dados das declarações fiscais dos contribuintes, especialmente do imposto sobre a renda e do imposto territorial rural.

23.6 Presunção de fraude à execução fiscal

A fraude contra a execução se distingue da *fraude contra credores*. Esta última é um instituto de direito material, prevista no art. 158 do Código Civil. Determina este dispositivo que os negócios de transmissão gratuita de bens ou remissão de dívida praticados por devedor em condição de insolvência, poderão ser anulados pelos credores quirografários. Veja-se que se exige na fraude contra credores que o devedor se encontre em condição de insolvência, mesmo que não tenha conhecimento. A exceção a esta regra está na presunção de boa-fé para os negócios ordinários indispensáveis à manutenção de estabelecimento mercantil, rural, ou industrial, ou à subsistência do devedor e de sua família.

O CPC/2015 trata expressamente de quatro possibilidades no art. 792: i) quando sobre o bem pender ação fundada em direito real ou com pretensão reipersecutória, desde que a pendência do processo tenha sido averbada no respectivo registro público; ii) quando tiver sido averbada, no registro do bem, a pendência do processo de execução; iii) quando tiver sido averbado, no registro do bem, hipoteca judiciária ou outro ato de constrição judicial originário do processo onde foi arguida a fraude; e iv) quando, ao tempo da alienação ou da oneração, tramitava contra o devedor ação capaz de reduzi-lo à insolvência. Haverá fraude à execução nos demais casos previstos expressamente em lei.

O CTN previa uma redação semelhante àquela do CPC, ao determinar que a fraude à execução configurava-se quando *ocorresse a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou o seu começo, em presença do crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução*. Assim:

> *Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução.*

A LC n. 118/2005 alterou a redação do art. 185 e estabeleceu um regime bastante distinto do CPC/73 e do CPC/2015, para combater a fraude à execução fiscal. Determina o art. 185 do CTN que:

> *Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.*

A principal distinção está no amplo uso de conjunto de presunções para combater a fraude à execução fiscal. A presunção de ato fraudulento é absoluta (*jure et de jure*) e não mais pode ser afastada por prova em contrário. A alienação de rendas ou oneração de bens ou rendas sem a ciência do exequente indica a ideia de dissipação de patrimônio e o intuito de lesar os interesses do credor. Se houver a ciência do ato de inscrição do crédito em dívida ativa não mais se pode alegar o desconhecimento da vedação de disposição do bem sem a concordância do credor.

A alienação ou oneração dos bens ou rendas após a inscrição em dívida ativa caracteriza a fraude à execução. Os atos fraudulentos praticados serão ineficazes e anuláveis. A fraude à execução materializa-se antes da existência de uma demanda judicial executória ou não. Basta a inscrição em dívida ativa do crédito tributário.

Da leitura do dispositivo do art. 185 do CTN, percebe-se das vastas distinções de tratamento entre a fraude à execução no processo civil e no processo fiscal. Uma das mais relevantes distinções está na interpretação da *Súmula 375* do STJ, editada em 2009. Esta preceitua que: "o reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente". Já determinava o art. 615-A, incluído pela Lei n. 11.382/2006, que o exequente poderia obter certidão comprobatória do ajuizamento da execução, com identificação das partes e valor da causa, para fins de averbação no registro de imóveis, registro de veículos ou registro de outros bens sujeitos à penhora ou arresto. Presume-se a fraude à execução a alienação ou oneração de bens efetuada após a

averbação.

O STJ restringiu a caracterização da fraude à execução aos casos em que houvesse demanda judicial e adicionalmente o registro da penhora do bem alienado ou prova de má-fé do terceiro adquirente. Veja-se que nenhuma dessas duas condições constavam do texto do CPC/73, sendo restrições criadas jurisprudencialmente e, posteriormente, incorporadas ao CPC/2015. O STJ ainda adicionou diversas outras exigências não previstas em lei (CPC/73), tais como: prova de um pacto fraudulento entre alienante e adquirente (*má-fé do terceiro adquirente*); registro do bem alienado e ônus da prova do credor da má-fé do terceiro adquirente.

O STJ entendeu que esta súmula não se aplica à execução fiscal[21], sob o argumento de que a execução possui legislação especial que afasta a norma geral do CPC. Alegou-se igualmente que o interesse protegido era distinto; no caso do processo civil seria o intesse privado e, no caso da execução fiscal, é o interesse público. Não é necessária a prova da má-fé ou conluio entre adquirente e alienante, basta a prova da alienação do bem sem que haja a quitação dos débitos em dívida ativa. Esta presunção torna as operações realizadas eficazes mesmo em presença de sucessivas alienações[22]. A *Súmula 375* do STJ se aplica ainda às execuções de créditos não tributários da Fazenda Pública, exigindo nesses casos a prova do *registro da penhora do bem alienado ou de má-fé do terceiro adquirente.*

A *presunção de fraude* pode ser afastada quando o devedor reserva bens suficientes à satisfação do débito, conforme o parágrafo único do art. 185 do CTN, assim:

> *Art. 185. [...]*
> *Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita. (Redação dada pela LCP n. 118, de 2005).*

O dispositivo reforça o entendimento de que a garantia da execução pode ser realizada por outros meios que garantam o cumprimento dos interesses do credor.

---

[21] Recurso Repetitivo REsp 1.141.990/PR.
[22] AgRg no AREsp 135.539/SP.

Contudo, se os bens à disposição forem de difícil execução, poderá permanecer a presunção de fraude. O STJ tem mantido o entendimento de que não ocorre a fraude à execução se mesmo vendido o bem o devedor mantém a solvabilidade. A alienação será ineficaz se a *contrario sensu* o alienante se tornar insolvente[23].

23.7 Preferências do crédito tributário

A ordem de preferências do crédito tributário está prevista no CTN e na Lei n. 11.101/2005, que trata da recuperação das empresas e da falência. A ideia de recuperação das empresas substituiu o instituto da concordata, prevista na revogada Lei de Falências (DL n. 7.661/45). A diferença principal entre os dois institutos está em sua axiologia, nos valores que cada um pretende proteger. Tanto a concordata preventiva quanto a recuperação de empresas pretendem evitar a falência da empresa, contudo o valor principal a ser preservado na concordata é o interesse dos credores, enquanto na recuperação é a empresa. Há uma alteração principiológica fundamental, com a assunção da relevância do princípio da preservação da empresa perante os interesses particulares dos credores individualizados. A concordata previa uma série rígida de condições para evitar a falência, enquanto recuperação das empresas prevê uma enumeração aberta de meios à disposição ("Art. 50. Constituem meios de recuperação judicial, observada a legislação pertinente a cada caso, dentre outros").

Na presença de uma pluralidade de créditos a serem pagos, de espécies distintas, o CTN adotará como critério de pagamento a imputação total. Não haverá um pagamento parcial em cada classe de créditos, nem estes serão pagos unicamente por sua ordem de habilitação. Existirá uma ordem preferencial de pagamentos por classes. Primeiro, será paga integralmente uma classe e somente depois de seu pagamento total é que outras classes serão pagas, conforme a ordem das classes preferenciais. Por exemplo, a classe dos créditos trabalhistas será paga antes dos créditos tributários. Somente depois de adimplidos aqueles é que será iniciado o pagamento dos créditos tributários e assim sucessivamente.

---

[23] AgRg no REsp 511.688/MS e REsp 42.005/SP.

O CTN previa originalmente, em seu art. 186, que o crédito tributário prefere a qualquer outro, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho. A LC n. 118/2005 ampliou a ressalva também aos créditos decorrentes de acidente de trabalho. Assim:

> *Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo da constituição deste, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente do trabalho.*

Determina o CTN que os *créditos decorrentes da legislação do trabalho e do acidente de trabalho* preferem a qualquer outro. Trata-se da consagração do respeito ao trabalhador e ao valor fundamental do trabalho. Os créditos decorrentes da legislação do trabalho foram objeto de tratamento pela CLT, que determinou que os direitos oriundos da existência do contrato de trabalho subsistirão em caso de falência, concordata ou dissolução da empresa, conforme o art. 449.

A CLT dispõe em seu art. 449, § 1º que:

> *Art. 449. [...]*
> 1 *§º Na falência constituirão créditos privilegiados a totalidade dos salários devidos ao empregado e a totalidade das indenizações a que tiver direito", (conforme redação dada pela Lei n. 6.449, de 14.10.1977).*

O pagamento dos créditos trabalhistas recebeu um tratamento ligeiramente diferente na lei que trata da recuperação judicial. Nesta, está determinado que os créditos trabalhistas serão pagos até um montante máximo de 150 salários mínimos, conforme o art. 83, I, da Lei n. 11.101/2005. O objetivo desse dispositivo é impedir que um ou alguns trabalhadores recebam um montante muito elevado em prejuízo ao pagamento dos demais. Os créditos trabalhistas superiores a 150 salários mínimos serão considerados créditos quirografários, na forma da alínea "c" do inciso VI do art. 83 da Lei n. 11.101/2005, que trata da recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Os créditos de FGTS se

consideram como créditos trabalhistas, para efeito de preferência concursal[24]. Os honorários advocatícios, mesmo possuindo natureza alimentar, não estão na classe dos créditos trabalhistas, mas dos privilegiados gerais (anteriores à falência) ou extraconcursais (posteriores à falência, devidos pela massa falida)[25]. Os honorários advocatícios serão preferenciais aos créditos tributários somente no caso de serem despesas da massa.

Os *créditos de acidente de trabalho* também possuem preferência, mas não estão submetidos a nenhuma limitação. A proteção do trabalhador contra os acidentes de trabalho é um dos direitos fundamentais do trabalho e está prevista no art. 7º, XXVIII, da CF/88.

Estes estão previstos no art. 950 do CC que os conceitua como decorrentes do dano provocado em razão do seu ofício ou profissão, que implique diminuição da capacidade de trabalho:

> *Art. 950. Se da ofensa resultar defeito pelo qual o ofendido não possa exercer o seu ofício ou profissão, ou se lhe diminua a capacidade de trabalho, a indenização, além das despesas do tratamento e lucros cessantes até ao fim da convalescença, incluirá pensão correspondente à importância do trabalho para que se inabilitou, ou da depreciação que ele sofreu.*
> *Parágrafo único. O prejudicado, se preferir, poderá exigir que a indenização seja arbitrada e paga de uma só vez.*

O conceito de acidente de trabalho é disciplinado igualmente pela Lei n. 8.213, de 24 de julho de 1991, que disciplina o regime da previdência social, da seguinte forma:

> *Art. 19. Acidente do trabalho é o que ocorre pelo exercício do trabalho a serviço da empresa ou pelo exercício do trabalho dos segurados referidos no inciso VII do art. 11 desta Lei, provocando lesão corporal ou perturbação funcional que cause a morte ou a perda ou redução, permanente ou temporária, da capacidade para o trabalho.*

---

[24] REsp 720.084/PR.
[25] REsp 1.068.838/PR.

Veja-se que a legislação previdenciária amplia o conceito de acidente de trabalho ao incluir outras modalidades de entidades mórbidas incapacitadoras, na Lei n. 8.213/91, tais como:

> *Art. 20. Consideram-se acidente do trabalho, nos termos do artigo anterior, as seguintes entidades mórbidas:*
> *I – doença profissional, assim entendida a produzida ou desencadeada pelo exercício do trabalho peculiar a determinada atividade e constante da respectiva relação elaborada pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social;*
> *II – doença do trabalho, assim entendida a adquirida ou desencadeada em função de condições especiais em que o trabalho é realizado e com ele se relacione diretamente, constante da relação mencionada no inciso I.*

Não serão considerados acidente de trabalho, conforme a Lei n. 8.213/91:

> *Art. 20. [...]*
> *§ 1º Não são consideradas como doença do trabalho:*
> *a) a doença degenerativa;*
> *b) a inerente a grupo etário;*
> *c) a que não produza incapacidade laborativa;*
> *d) a doença endêmica adquirida por segurado habitante de região em que ela se desenvolva, salvo comprovação de que é resultante de exposição ou contato direto determinado pela natureza do trabalho.*

Cabe ressaltar que a listagem acima é exemplificativa, de tal modo que a Previdência Social deve considerar determinada entidade mórbida como acidente do trabalho, mesmo que não esteja diretamente listada acima.

Se existirem créditos trabalhistas e de acidente de trabalho haverá alguma preferência entre eles? Cremos que a preferência será meramente cronológica. A legislação não estabelece uma preferência de uma classe de créditos sobre a outra, de tal modo que não será possível restringir o que a legislação não pretendeu. O crédito trabalhista ou decorrente de acidente de trabalho será pago em função de sua ordem de habilitação.

Existe alguma antinomia entre o art. 449 da CLT e o art. 83, I, da Lei n. 11.101/2005? Cremos que não. O último dispositivo determina que os créditos trabalhistas serão pagos até um montante máximo de 150 salários mínimos por trabalhador e depois outros trabalhadores sejam pagos ou créditos acidentários. E se o trabalhador possuir crédito em limite superior? Não receberá ou receberá depois de pagos os demais créditos (tributários, quirografários etc.). Nesse caso, ele receberá depois na condição de credor quirografário, na ordem cronológica de habilitação.

Assim haverá uma ordem interna de pagamentos nessa classe de créditos: i) os créditos trabalhistas e acidentários por ordem de habilitação, considerando os trabalhistas até o montante de 150 salários mínimos por trabalhador; ii) os demais créditos trabalhista remanescentes que excedam a 150 salários mínimos.

Pagos estes créditos em sua integralidade, passar-se-á ao adimplemento das demais classes.

Houve a inclusão do parágrafo único que na falência o crédito tributário não prefere: i) aos créditos extraconcursais; ii) às importâncias passíveis de restituição; iii) nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado. Determinou ainda que a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho. No caso das multas tributárias, estas preferem apenas créditos subordinados.

São créditos preferenciais os créditos extraconcursais; as importâncias passíveis de restituição; os créditos com garantia real; os créditos trabalhistas; e as multas tributárias. Vejamos cada um deles em detalhe.

Os bens de terceiros em poder do falido são créditos sujeitos à restituição. Na conceituação do STF, consolidado Súmula 417: "Pode ser objeto de restituição, na falência, dinheiro em poder do falido, recebido em nome de outrem, ou do qual, por lei ou contrato, não tivesse ele a disponibilidade". Como exemplo, podemos citar as contribuições devidas pelos empregados, recolhidas pelo empregador e não repassadas ao INSS. Estas possuem a clara natureza de bens de terceiros no poder do falido por força de lei e do qual ele não possui a dispobilidade. Estes valores devem ser devolvidos antes de qualquer outro crédito, antes mesmo dos créditos

trabalhistas[26]. Estes são créditos da autarquia previdenciária, que poderá reclamá-los antes dos demais.

Os *créditos extraconcursais* estão descritos no art. 84 da Lei n. 11.101/2005, regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Segundo do CTN: “Art. 188. São extraconcursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência”.

Serão considerados créditos extraconcursais os relativos a: i) remunerações devidas ao administrador judicial e seus auxiliares; ii) créditos derivados da legislação do trabalho ou decorrentes de acidentes de trabalho relativos a serviços prestados após a decretação da falência; ii) quantias fornecidas à massa pelos credores; iii) despesas com arrecadação, administração, realização do ativo e distribuição do seu produto, bem como custas do processo de falência; iv) custas judiciais relativas às ações e execuções em que a massa falida tenha sido vencida; v) obrigações resultantes de atos jurídicos válidos praticados durante a recuperação judicial; e vi) tributos relativos a fatos geradores ocorridos após a decretação da falência.

As importâncias passíveis de restituição estão previstas no art. 85 da Lei n. 11.101/2005. Determina este dispositivo que: “o proprietário de bem arrecadado no processo de falência ou que se encontre em poder do devedor na data da decretação da falência poderá pedir sua restituição”. Os créditos com restituição já haviam sido objeto de análise jurisprudencial na Súmula 307 do STF, que entendeu que: “A restituição de adiantamento de contrato de câmbio, na falência, deve ser atendida antes de qualquer crédito”.

Os *créditos com garantia real* estão previstos no art. 1.419 do Código Civil. São estes: a hipoteca, o penhor e a anticrese. Dispõe o dispositivo que: “Art. 1.419. Nas dívidas garantidas por penhor, anticrese ou hipoteca, o bem dado em garantia fica sujeito, por vínculo real, ao cumprimento da obrigação”. A alienação fiduciária em garantia possui a natureza de garantia real, apesar de não estar listado no dispositivo do Código Civil, estando prevista na Lei n. 9.514, de 20 de novembro 1997, em seu art. 17, IV.

---

[26] REsp 780.971/RS.

A LC n. 118/2005 modificou a preferência dos *créditos com garantia real*. Agora passam a ser pagos em segundo lugar. Depois dos créditos trabalhistas e de acidente de trabalho e antes dos créditos tributários. A legislação anterior dava prioridade ao crédito tributário, sob o argumento da prevalência do interesse público. O legislador entendeu necessário dar maior acesso ao crédito financeiro, por parte das empresas em dificuldade, como forma de permitir melhor a sua recuperação. Trata-se de uma aplicação prática do *princípio da preservação das empresas*. Cremos que a solução foi a mais adequada para o interesse da sociedade. A permanência de empresas como organizadora de riquezas é um ativo nacional da maior importância, sendo que o interesse público nem sempre pode ser identificado automaticamente com o interesse estatal ou do fisco. A presença de empresas que tenham sobrevivido a crises financeiras permite o contínuo fluxo de riquezas da iniciativa privada para o setor público.

Os créditos com privilégio podem ser de duas espécies: especial ou geral. Determina o CC que os créditos com privilégio especial compreendem os bens sujeitos, por expressa disposição de lei, ao pagamento do crédito que ele favorece. Possuem privilégio geral todos os bens não sujeitos a crédito real nem a privilégio especial, conforme o art. 963. A lista de preferências dos créditos está estabelecida da seguinte forma: i) o crédito real prefere ao pessoal de qualquer espécie; ii) o crédito pessoal privilegiado prefere ao crédito simples; e iii) o privilégio especial prefere ao crédito com privilégio geral.

São *créditos com privilégio especial*, conforme o art. 964 do CC:

> *Art. 964. [...]*
>
> *I – sobre a coisa arrecadada e liquidada, o credor de custas e despesas judiciais feitas com a arrecadação e liquidação;*
>
> *II – sobre a coisa salvada, o credor por despesas de salvamento;*
>
> *III – sobre a coisa beneficiada, o credor por benfeitorias necessárias ou úteis;*
>
> *IV – sobre os prédios rústicos ou urbanos, fábricas, oficinas, ou quaisquer outras construções, o credor de materiais, dinheiro, ou serviços para a sua edificação, reconstrução, ou melhoramento;*
>
> *V – sobre os frutos agrícolas, o credor por sementes, instrumentos e serviços à cultura, ou à colheita;*

> *VI – sobre as alfaias e utensílios de uso doméstico, nos prédios rústicos ou urbanos, o credor de aluguéis, quanto às prestações do ano corrente e do anterior;*
> *VII – sobre os exemplares da obra existente na massa do editor, o autor dela, ou seus legítimos representantes, pelo crédito fundado contra aquele no contrato da edição;*
> *VIII – sobre o produto da colheita, para a qual houver concorrido com o seu trabalho, e precipuamente a quaisquer outros créditos, ainda que reais, o trabalhador agrícola, quanto à dívida dos seus salários.*

Os *créditos com privilégio especial* incidem sobre determinados bens e não sobre a totalidade dos bens do falido, como se pode notar da leitura do dispositivo. Há sempre menção a determinada coisa ou bem: sobre os frutos, sobre a coisa arrecadada etc. Recorde-se que as *custas e despesas judiciais feitas com a arrecadação e liquidação* possuem a natureza de créditos extraconcursais e participam de outra classe. Já os *créditos do trabalhador agrícola, quanto à dívida dos seus salários*, insere-se na classe dos créditos trabalhistas, limitados até 150 salários mínimos. Se houver valor excedente a este montante, eles possuirão a natureza de créditos com privilégio especial e não quirografários, como os demais créditos trabalhistas excedentes.

São créditos com privilégio especial:

– os subscritores ou candidatos à aquisição de unidades serão credores privilegiados pelas quantias que houverem pago ao incorporador, respondendo subsidiariamente os bens pessoais deste, conforme o art. 43 da Lei n. 4.591/64;

– o crédito pela nota de crédito industrial, conforme o art. 17 do Decreto-lei n. 413/69; e

– os créditos a cargo da embarcação, que se acharem nas precisas circunstâncias dos arts. 470, 471 e 474, preferirão sobre o preço do navio a outros credores da massa, conforme o art. 475 do Código Comercial;

São *créditos com privilégio geral* todos aqueles que não se enquadrem nos previstos com privilégio especial. Apresenta o CC em seu art. 965 a listagem de créditos com privilégio geral. são estes:

> *Art. 965. Goza de privilégio geral, na ordem seguinte, sobre os bens do devedor:*
> *I – o crédito por despesa de seu funeral, feito segundo a condição do morto e o costume do lugar;*
> *II – o crédito por custas judiciais, ou por despesas com a arrecadação e liqsuidação da massa;*
> *III – o crédito por despesas com o luto do cônjuge sobrevivo e dos filhos do devedor falecido, se foram moderadas;*
> *IV – o crédito por despesas com a doença de que faleceu o devedor, no semestre anterior à sua morte;*
> *V – o crédito pelos gastos necessários à mantença do devedor falecido e sua família, no trimestre anterior ao falecimento;*
> *VI – o crédito pelos impostos devidos à Fazenda Pública, no ano corrente e no anterior;*
> *VII – o crédito pelos salários dos empregados do serviço doméstico do devedor, nos seus derradeiros seis meses de vida;*
> *VIII – os demais créditos de privilégio geral.*

Da listagem exemplificativa de créditos enumerada no CC decorrem do caso de decretação da falência por morte do empresário, tais como: créditos com funeral, com luto, com doença do devedor, mantença do devedor falecido e sua família. Outros estão tratados como classes próprias na legislação tributária e falimentar, tais como: créditos tributários e de salários com empregados. A classe dos créditos com privilégio geral assume a característica de uma classe residual, conforme determinado em lei.

Possuem *privilégio geral*, em caso de decretação de falência, os créditos quirografários pertencentes a fornecedores de bens ou serviços fornecidos após o pedido de recuperação judicial, conforme o art. 67, parágrafo único, da Lei n. 11.101/2005. Possuem privilégio geral igualmente:

– o crédito do comissário, relativo a comissões e despesas feitas, conforme o art. 707 do CC;

– honorários fixados ou arbitrados em sentença e o contrato escrito que os estipularem, conforme o art. 24 da Lei n. 8.906/94; e

– a debênture possui privilégio geral sobre o ativo da companhia, mas não impede a negociação dos bens que compõem esse ativo, conforme o art. 58, § 1º, Lei n. 6.404/76;

O pagamento dos créditos privilegiados dar-se-á por meio da *imputação proporcional*, de tal modo que:

> *Art. 962. Quando concorrerem aos mesmos bens, e por título igual, dois ou mais credores da mesma classe especialmente privilegiados, haverá entre eles rateio proporcional ao valor dos respectivos créditos, se o produto não bastar para o pagamento integral de todos.*

Os *créditos quirografários* são aqueles que não possuem nenhum privilégio real, especial ou geral. São os créditos residuais e geralmente representam créditos de credores que prestaram serviço ou venderam bens para a empresa, tal como fornecedores em geral. Cabe recordar que os créditos relativos a despesas com fornecedores de bens ou serviços e contratos de mútuo, durante a recuperação judicial serão considerados extraconcursais.

As *multas tributárias e pecuniárias* por infração de leis penais e administrativas pertecem à penúltima classe a ser paga. Trata-se de uma grande inovação do art. 83, VII, Lei n. 11.101/2005, que alterou o sistema vigente até o momento de sua edição. O art. 23 da revogada Lei de Falências[27] (Decreto-lei n. 7.661, de 21 de junho de 1945). Excluíam da falência da reclamação: i) as obrigações a título gratuito e as prestações alimentícias; ii) as despesas que os credores individualmente fizerem para tomar parte na falência, salvo custas judiciais em litígio com a massa; e iii) as penas pecuniárias por infração das leis penais e administrativas.

O STF manteve este entendimento por meio da Súmula 192 do STF, que determinava que "não se inclui no crédito habilitado em falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa" e da Súmula 565 do STF, que preceituava que: "a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência", de 15 de dezembro de 1976. Ao apreciar novamente a

---

[27] Notamos que o art. 192 da Lei n. 11.101/2005 manteve a vigência dos dispositivos da antiga Lei de Falência tão somente aos processos de falência ajuizados antes do início da vigência dessa norma. Assim: "art. 192. Esta Lei não se aplica aos processos de falência ou de concordata ajuizados anteriormente ao início de sua vigência, que serão concluídos nos termos do Decreto-lei n. 7.661, de 21 de junho de 1945".

matéria sob a égide da CF/88, o STF reafirmou o seu entendimento de que teria havido recepção de norma pré-constitucional, não necessitando a reserva de Plenário prevista no art. 97 da Constituição para esta modalidade de recepção.

Até a Lei n. 11.101/2005 existia forte resistência em aceitar que as multas e as penalidades pecuniárias decorrentes de violação de leis pudessem concorrer no juízo falimentar. Afinal, as multas são penas pessoais e não poderiam ser atribuídas à massa e prejudicarem os demais credores. Apesar disso, o legislador resolveu mudar esta sólida tradição. O seu argumento principal foi permitir a qualquer custo a recuperação das empresas, especialmente em face do elevado montante das multas em nosso país, especialmente as tributárias, que possuem alíquotas de 20%, 30%, 65% e 150%, dentre tantas outras. Se a medida foi a mais acertada é algo que a experiência comprovará ou não.

A legislação inovou igualmente ao criar mais uma classe de créditos: *os subordinados*. São aqueles devidos a sócios e administradores sem vínculo empregatício. Estes não possuíam classificação clara no sistema anterior e representam um esforço para premiar o administrador ou sócio diligente que consiga realizar o difícil adimplemento do concurso de credores.

A *classificação geral dos créditos* será obtida da leitura combinada do art. 83 da Lei n. 11.101/2005 e do art. 183 do CTN. Determina o art. 83 que:

> *Art. 83. A classificação dos créditos na falência obedece à seguinte ordem:*
> *I – os créditos derivados da legislação do trabalho, limitados a 150 (cento e cinquenta) salários-mínimos por credor, e os decorrentes de acidentes de trabalho;*
> *II – créditos com garantia real até o limite do valor do bem gravado;*
> *III – créditos tributários, independentemente da sua natureza e tempo de constituição, excetuadas as multas tributárias;*
> *IV – créditos com privilégio especial, a saber:*
> *a) os previstos no art. 964 da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002;*
> *b) os assim definidos em outras leis civis e comerciais, salvo disposição contrária desta Lei;*
> *c) aqueles a cujos titulares a lei confira o direito de retenção sobre a coisa dada em garantia;*
> *d) aqueles em favor dos microempreendedores individuais e das microempresas e empresas de pequeno porte de que trata a Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006 (Incluído pela Lei Complementar n. 147, de 2014)*

> *V – créditos com privilégio geral, a saber:*
> *a) os previstos no art. 965 da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002;*
> *b) os previstos no parágrafo único do art. 67 desta Lei;*
> *c) os assim definidos em outras leis civis e comerciais, salvo disposição contrária desta Lei;*
> *VI – créditos quirografários, a saber:*
> *a) aqueles não previstos nos demais incisos deste artigo;*
> *b) os saldos dos créditos não cobertos pelo produto da alienação dos bens vinculados ao seu pagamento;*
> *c) os saldos dos créditos derivados da legislação do trabalho que excederem o limite estabelecido no inciso I do* caput *deste artigo;*
> *VII – as multas contratuais e as penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, inclusive as multas tributárias;*
> *VIII – créditos subordinados, a saber:*
> *a) os assim previstos em lei ou em contrato;*
> *b) os créditos dos sócios e dos administradores sem vínculo empregatício.*

Podemos resumir a listagem da ordem preferencial de créditos para pagamento na falência da seguinte forma[28]:

> 1º) *Créditos extraconcursais*: remunerações devidas ao administrador judicial e seus auxiliares; os créditos derivados da legislação do trabalho ou decorrentes de acidentes de trabalho relativos a serviços prestados após a decretação da falência; os tributos relativos a fatos geradores ocorridos após a decretação da falência, entre outros;
> 2º) *Créditos trabalhistas limitados a 150 (cento e cinquenta) salários-mínimos por credor e o créditos decorrentes de acidente de trabalho;*
> 3º) *Créditos com garantia real*: decorrentes de penhor, hipoteca e anticrese;
> 4º) *Créditos tributários, excetuadas as multas tributárias*;
> 5º) *Créditos com privilégio especial;*
> 6º) *Créditos com privilégio geral;*
> 7º) *Créditos quirografários*;
> 8º) *Multas contratuais e pecuniárias;*
> 9º) *Créditos subordinados*: devidos a sócios e administradores sem vínculo empregatício.

[28] SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 973.

Vejamos a ordem de preferências tributárias quando houver o concurso de competências tributárias.

23.8 Concurso de preferências entre competências tributárias

O art. 187 do CTN trata do caso da existência do concurso de credores entre diversas competências tributárias. Determina este dispositivo as regras para a determinação da preferência da seguinte forma:

> *Art. 187. [...] Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:*
> *I – União;*
> *II – Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente* e pro rata*;*
> *III – Municípios, conjuntamente* e pro rata*.*

O CTN estabelece uma ordem preferencial de créditos tributários a iniciar pelos da União, depois dos Estados, Distrito Federal e Territórios e, por último, dos Municípios. O primeiro questionamento é sobre a constitucionalidade da ordem estabelecida. Esta não fere o princípio federativo, que determina que os entes federados estão em mesmo nível de importância? O STF entendeu ser compatível a diferenciação entre as pessoas jurídicas de direito público interno e o federalismo brasileiro. Determina a Súmula 563 que: "o concurso de preferência a que se refere o parágrafo único do art. 187 do Código Tributário Nacional é compatível com o disposto no art. 9º, I, da Constituição Federal". Esse entendimento, contudo, foi alterado na ADPF 357/DF, que entendeu que concurso de preferência entre os entes federados na cobrança judicial dos créditos tributários e não tributários, previsto no parágrafo único do art. 187 do CTN não foi recepcionado pela CF/88.

A Lei de Execuções Fiscais (LEF) reproduziu o dispositivo do CTN, confirmando a ordem de preferências desse da seguinte forma:

> *Art. 29. [...]*
> *Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:*

> *I – União e suas autarquias;*
>
> *II – Estados, Distrito Federal e Território e suas autarquias, conjuntamente e* pro rata;
>
> *III – Municípios e suas autarquias, conjuntamente e* pro rata.

A ADPF 357/DF declarou a inconstitucionalidade da ordem de preferências concursais prevista no artigo acima citado da LEF.

Os créditos das autarquias passam a ser admitidos nesse modelo. No caso específico dos créditos do INSS são equiparados aos créditos da União, conforme a Lei n. 8.212/91:

> *Art. 51. O crédito relativo a contribuições, cotas e respectivos adicionais ou acréscimos de qualquer natureza arrecadados pelos órgãos competentes, bem como a atualização monetária e os juros de mora, estão sujeitos, nos processos de falência, concordata ou concurso de credores, às disposições atinentes aos créditos da União, aos quais são equiparados.*

A regra do concurso conjunto e com rateio não se aplica a União e suas autarquias, mas somente entre Estados e suas autarquias e Municípios e suas autarquias. No concurso entre a União e autarquias, a União receberá antes e depois suas autarquias. O ente político, no caso a União, possui precedência em relação ao ente administrativo, ou seja, as autarquias. O STJ julgou que a administração direta possui preferência em relação à autarquia, aplicando-se a regra do rateio entre entes similares (Estado membro e Estado membro ou autarquia e autarquia)[29].

O texto não estabelece o critério a ser utilizado quando se tratar de *tributos com competência comum*. Assim, por exemplo, o dispositivo legal não distingue a ordem de preferência do Distrito Federal conforme a competência do crédito tributário em questão. Assim, não há distinção no texto legal se o crédito deriva de tributo estadual ou municipal cobrado pelo Distrito Federal. Remanesce a dúvida se a preferência é subjetiva, em razão do sujeito jurídico, ou objetiva, em razão do tributo cobrado. Entendemos que o Distrito Federal ao cobrar um tributo municipal teria

---

[29] REsp 272.374.

preferência aos créditos de outros municípios. Cremos que o que o texto legal e constitucional pretendeu dar preferência foi ao ente político e não ao tributo.

No caso de tributos *submetidos à delegação da capacidade tributária ativa*, a regra deve ser interpretada de outro modo. Veja-se o caso do ITR cobrado pelo município, em virtude de convênio com a União. O crédito tributário ainda é da União, que possuirá a capacidade postulatória para intentar a execução fiscal. O município possui *interesse* no produto da arrecadação deste tributo pela União, podendo fiscalizar, cobrar e mesmo atuar como terceiro interessado na execução. Não poderá cobrar o crédito tributário, de tal modo o município não assumiria a posição preferencial da União quando detentora de créditos de ITR cobrados por este.

A ordem preferencial não impede a execução fiscal. Se houver uma execução fiscal municipal esta não será extinta ou suspensa em virtude de sua ordem nas preferências dos créditos tributários. Não haverá deslocamento da competência em função da preferência. Neste sentido, determina a Súmula 270 do STJ que: "O protesto pela preferência de crédito, apresentado por ente federal em execução que tramita na Justiça Estadual, não desloca a competência para a Justiça Federal".

O STJ tem entendido que, para que exista concurso de credores, deve existir uma *pluralidade de penhoras*, não bastando a mera alegação da preferência. A ordem preferencial não é absoluta e pode ser perdida se não exercitada. A matéria foi objeto de julgamento no REsp 957.836/SP, sob o regime dos recursos repetitivos, na época, conforme o art. 543-C do CPC/73. Para o STJ, somente haverá a prelação ao pagamento conforme a ordem preferencial se existirem penhoras diversas sobre o mesmo bem em executivos fiscais distintos. Não basta que as execuções fiscais sejam contra o mesmo executado, deve ser sobre o mesmo bem. Se houver ocorrido a arrematação do bem penhorado por um ente, por exemplo, o município e outro não protestar pela sua preferência, então poderá perdê-la. O concurso de credores exige duplo requisito: *execuções e penhoras simultâneas sobre o mesmo bem penhorado*.

Iniciada a execução por algum dos entres tributantes, este prosseguirá normalmente, sendo que os demais entes interessados poderão promover a "penhora no rosto dos autos" da execução em andamento. Esta nada mais é do que a averbação de créditos de terceiro para que estejam garantidos quando da partilha. Determina o art. 860 do CPC/2015, que:

> *Art. 860. Quando o direito estiver sendo pleiteado em juízo, a penhora que recair sobre ele será averbada, com destaque, nos autos pertinentes ao direito e na ação correspondente à penhora, a fim de que esta seja efetivada nos bens que forem adjudicados ou que vierem a caber ao executado.*

Ressalte-se que para existir o concurso de credores não basta a mera penhora no rosto dos autos. É necessária a realização de penhoras específicas do credor interessado para que se configure o concurso de credores, conforme anteriormente explicitado. A preferência concretizar-se-á sobre o produto da arrematação do bem penhorado, ou seja, o valor arrecadado será utilizado para pagar os diversos credores conforme a ordem preferencial estabelecida na legislação.

23.9 Penhora, execução fiscal e falência

Outro tema da maior relevância é o da relação entre o momento de decretação da falência e a penhora. O que acontece com o bem quando a penhora é realizada em uma execução fiscal e depois ocorre a decretação de uma falência? Ou quando a penhora é em uma execução iniciada após a decretação da falência?

O STJ tem entendido que a decretação da falência não paralisa o juízo falimentar nem desconstitui a penhora. Havendo alienação dos bens penhorados, o saldo resultante será entregue ao juízo falimentar para pagamento dos credores30.

O resultado da alienação deve igualmente ser incorporado à massa falida no caso de execução após a decretação falência31. Determinava Súmula 44 do extinto TFR, justamente nesse sentido:

> ajuizada a execução fiscal anteriormente à falência, com penhora realizada antes desta, não ficam os bens penhorados sujeitos à arrecadação no juízo falimentar; proposta a execução fiscal (após a falência), a penhora far-se-á no rosto dos autos do processo de quebra, citando-se o síndico.

[30] REsp 188.148/RS.
[31] REsp 399.724/RS.

Serão pagos preferencialmente os créditos habilitados em processos de inventário, arrolamento ou privado em liquidação judicial ou voluntária, a cargo de pessoas jurídicas de direito privado, conforme os arts. 189 e 190 do CTN.

23.10 Da quitação de tributos

A quitação dos tributos é essencial para a *extinção das obrigações do falido*. A prova de quitação deve ser realizada mediante a Certidão Negativa de Débitos (CND) para os débitos quitados, não se confundindo com a prova de regularidade fiscal, que pode ser realizada com a apresentação também da Certidão Positiva de débito com Efeitos de Negativa (CPEN), para os débitos com exigibilidade suspensa, conforme o art. 206 do CTN. Note-se que para a extinção das obrigações do falido e na partilha de bens do espólio[32] se exige a prova de quitação dos tributos e não a mera prova de regularidade. Percebe-se que nos casos de repartição de patrimônio (massa falida e espólio), com extinção dos débitos, se exige a prova de quitação dos tributos, sob pena de responsabilidade pessoal do inventariante, do síndico, tabelião, dentre outros descritos nos arts. 131 e 134 do CTN.

O dispositivo original do CTN determinava que:

> *Art. 191. Não será concedida concordata nem declarada a extinção das obrigações do falido, sem que o requerente faça prova da quitação de todos os tributos relativos à sua atividade mercantil.*

A LC n. 118/2005 determina que: "Art. 191. A extinção das obrigações do falido requer prova de quitação de todos os tributos". A principal distinção é que a norma anterior exigia a prova de quitação dos tributos relativos à atividade mercantil, enquanto a nova norma exige a quitação de todos os tributos da empresa, afetos ou não à atividade mercantil.

A LC n. 118/2005 estendeu a exigência da apresentação da prova de quitação de todos os tributos à concessão de recuperação judicial, segundo o art. 191-A do

---

[32] Arts. 1.026 e 1.036, § 5º, do CPC/73; e 640 e 650, § 5º, do CPC/2015.

CTN. O objetivo de essa norma contratar somente empresas que cumpram rigorosamente as leis, sejam elas fiscais, trabalhistas, previdenciárias, entre outras. As empresas contratadas pelo Estado indiretamente estarão, pelo menos formalmente, zelando igualmente pela manutenção da moralidade pública. Não há aqui nenhuma sanção política ou ofensa ao direito de livre estabelecimento ou atividade. Igualmente as sentenças de *partilha ou adjudicação* deverão apresentar a prova de quitação *de todos os tributos relativos aos bens do espólio*.

Nenhum contrato ou proposta em concorrência pública será aceito sem que os contratantes com a administração pública provem a quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública, conforme o art. 193 do CTN. O afastamento dessa exigência deve estar expressamente autorizado por lei. Dispõe o dispositivo citado que:

> *Art. 193. Salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que o contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre.*

A legislação posterior ao CTN enrijeceu as regras para a contratação com a Administração Pública. Não basta apenas a prova de que o contratante ou licitante comprove que está em dia com os tributos devidos à *Fazenda Pública interessada* e nem somente relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre. Ele deverá comprovar a quitação de todos os tributos. A primeira norma a exigir esta comprovação foi o Decreto-lei n. 1.715, de 22 de novembro de 1979, que regula a expedição de certidão de quitação de tributos federais e extingue a declaração de devedor remisso. Este determinou em seu art 1º que a prova de quitação de tributos, multas e outros encargos fiscais, será exigida na "[...] I – celebração de contrato com quaisquer órgãos da Administração Federal Direta e Autarquias da União e participação em concorrência pública promovida por esses órgãos e entidades, observado, nesta última hipótese, o disposto no art. 3º".

A *Lei de Licitações*, Lei n. 8.666/93, estabeleceu critérios rígidos para a contratação com a Administração Pública:

> *Art. 29. A documentação relativa à regularidade fiscal e trabalhista, conforme o caso, consistirá em: (Redação dada pela Lei n. 12.440, de 2011) (Vigência)*
> *[...]*
> *III – prova de regularidade para com a Fazenda Federal, Estadual e Municipal do domicílio ou sede do licitante, ou outra equivalente, na forma da lei;*
> *IV – prova de regularidade relativa à Seguridade Social, demonstrando situação regular no cumprimento dos encargos sociais instituídos por lei.*
> *V – prova de regularidade relativa à Seguridade Social e ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), demonstrando situação regular no cumprimento dos encargos sociais instituídos por lei. (Redação dada pela Lei n. 8.883, de 1994).*

A Lei n. 8.666/93 ampliou a exigência da prova de regularidade fiscais também aos débitos com *Seguridade Social e ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)*. A matéria tornou-se tão relevante que o texto constitucional em seu art. 195, § 3º, determinou que: "a pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios".

É condição para a concessão da recuperação judicial que se faça prova de regularidade dos tributos. Não se exige a prova de quitação de todos os tributos, já o texto legal expressamente determina que seja "[...] observado o disposto nos arts. 151, 205 e 206 desta Lei". As execuções fiscais não se suspendem com a recuperação judicial, de tal modo que a prova da regularidade fiscal para a concessão da recuperação fiscal não se constitui em um óbice a esta.

O Judiciário já vem afastando a exigência literal da prova da reguralidade fiscal33, em nosso entender corretamente. Veja-se que não há prejuízo ao fisco a concessão do regime de recuperação judicial da empresa, dado que as execuções fiscais prosseguirão. De outra parte, o que juízo realmente precisa conhecer é a capacidade da empresa em se recuperar. Se demonstrado que esta estará pagando

[33] REsp 1.187.404.

os tributos em dia e encontrando meios de solvência que lhe permitem pagar inclusive ao fisco, este parece ser o melhor cenário. O fato de permitir a concessão da recuperação judicial sem a prova da reguralidade fiscal não ofende ao princípio da concorrência, pois nenhuma benesse tributária especial está se concedendo à recuperanda. Os credores privados é que estarão aceitando ou não ou seu Plano de Recuperação.

24.

Administração tributária

24.1 Introdução

A administração tributária visa à arrecadação e à fiscalização dos tributos, sob a égide do direito constitucional tributário nacional. A relevância de suas funções lhe autoriza a prática de atos de fiscalização e mesmo de constrição dos bens de particulares, sempre em prol do interesse público. A existência de uma administração pública eficiente é um direito do cidadão. Seus limites constitucionais aparecem no art. 37 que determina expressamente que:

> *Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 19, de 1998).*

A administração tributária deve seguir regras estritas de proteção do cidadão--contribuinte na busca de recursos para as atividades estatais e financiamento dos direitos fundamentais.

A União Europeia intitulou este catálogo de direitos do cidadão de "direito fundamental a uma boa administração", no art. 41 da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, de 2010. Muitos dos direitos listados neste documento aparecem em nosso sistema tributário sob a denominação de Estatuto do Contribuinte, de tal modo que o sentido de um direito fundamental à boa administração tributária possui um sentido diverso em nosso país.

A difícil tarefa de se conceituar o *direito fundamental à boa administração tributária* decorre da multiplicidade de sentidos que este recebe. Este possui no mínimo três abordagens: i) como concretização dos princípios constitucionais regentes da administração pública (*legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência*); ii) como garantias do cidadão-contribuinte na relação com a administração pública (direito de petição, duração razoável de processos administrativos); ou mesmo como iii) *standards* éticos de conduta perante o cidadão, tal como o respeito à boa-fé, economicidade, controle interno e de transparência.

No Brasil, a defesa da existência de um *Estatuto Constitucional do Contribuinte*

recebeu aplauso da maioria da doutrina, que enxergou no art. 150 da CF/88 as garantias e regras para proteção do contribuinte-cidadão. A expressão "boa administração" surgia como uma menção não muito clara sobre o núcleo essencial de sua proposta. Seria uma boa administração tributária aquela que arrecada mais em menos tempo? Seria aquela que consegue aumentar o ritmo de arrecadação com a menor resistência dos contribuintes? Ou seria aquela que alcança resultados administrativos com o menor impacto burocrático, menos regras, formulários etc.? Ou ao reverso seria aquela que arrecada o mínimo possível? A boa administração tributária seria aquela que possui poucos tributos e uma limitada fiscalização tributária?

Diversamente, a expressão "defesa do contribuinte" aparentava possuir clara direção valorativa: *proteger o cidadão-contribuinte dos abusos da soberania fiscal.* Cremos que a demanda por uma boa administração tributária possui conexão com o Estatuto do Contribuinte, mas não se encerra nesse aspecto. Existem outros elementos que merecem um estudo mais aprofundado por parte da doutrina. A boa administração tributária deve ser virtuosa tanto como função estatal em si, que arrecada e fiscaliza com eficiência, quanto para o contribuinte.

24.2 História da administração tributária no Brasil

O surgimento da administração tributária no país se identifica com a consolidação do poder estatal sobre o território nacional. Nos primeiros anos após a descoberta, a Coroa Portuguesa não dispunha ainda de recursos materiais e humanos para administrar um território tão amplo, ainda mais que as suas colônias se estendiam praticamente por todos os continentes no início dos anos de 1500[1].

Na imperiosa necessidade de salvaguardar as suas descobertas, o reino criou as primeiras provedorias da Fazenda Real. Iniciava-se o processo de adminstração centralizada da colônia. Os ataques externos, especialmente de franceses, e os elevados custos impuseram a sábia escolha de constituição de capitanias hereditárias. As cartas de doação já previam a questão da tributação, o pagamento

[1] Recomenda-se a agradável leitura do livro MACIEL, Ezequiel. *Receita Federal*: história da administração tributária no Brasil. Brasília: Receita Federal, 2014.

ao rei e a parte do capitão donatário[2].

Os donatários foram a primeira forma de expressão do poder fiscal em nosso território, em que poder de delegação possuía o direito de cobrar dos colonos e repassar o valor devido ao Erário Régio.

Nesse período, surgirão as primeiras alfândegas. Estas tinham por especial interesse gravar os mantimentos, ferramentas e outros bens vindos da metrópole para abastecer os colonos. Será na Bahia e em Pernambuco que instalar-se-ão as primeiras unidades de alfândega.

A necessidade de proteção das novas terras obrigou o *Rei João III* a criar o Governo Geral, a partir de 1549. Criou-se a Provedoria-Mor da Fazenda Real, com o objetivo de centralizar a arrecadação tributária. Abaixo dela foram criadas as Provedorias-Locais. A importância da alfândega se destacava nesse período, principalmente pela chegada e saída de bens em direção à metrópole. As embarcações estrangeiras seriam em seguida proibidas de atracarem em portos da colônia, especialmente pelo aumento dos ataques de piratas.

Forma-se a União Ibérica com o surgimento do Reino de Portugal e Espanha, que durará até 1640. A maior parte das colônias ultramarinas é perdida ou se encontra em situação risco, pela cobiça de outras potências europeias. O Brasil surge como a joia da coroa a ser mais bem protegida.

A explosão das descobertas de metais nas minas exigiu medidas de controle interno. São criados os Registros, ou seja, as alfândegas internas ligadas aos provedores[3]. A importância dessas explorações implicou a criação da Intendência do Ouro e a dos Diamantes, por volta de 1735.

Na segunda metade do século XVIII, o Marquês do Pombal implementará políticas de racionalização da tributação e economia. Extinguem-se as Provedorias e criam-se as Juntas da Fazenda e o Erário Régio. A situação política da Coroa foi agravada pelo Tratado Metheun, que obrigava Portugal a adquirir os tecidos da Inglaterra e esta a comprar o vinho português. Como pano de fundo estava um acordo tácito de defesa da independência de Portugal pela potência britânica em ascenção. O tratado comercial era amplamente desfavorável para a Coroa

---

[2] Ibidem, p. 23.
[3] Ibidem, p. 43.

Portuguesa, implicando a necessidade de mais tributos sobre a colônia. Portugal e suas colônias eram alvo constante da cobiça de outros Estados europeus e essa era incapaz de enfrentar sozinha todos os desafios externos.

A pressão fiscal sobre a colônia se tornou insustentável. Surgem os primeiros movimentos coloniais de libertação, especialmente nas Minas Gerais. Eclode a Inconfidência Mineira que é desbaratada.

A invasão francesa de Portugal por Napoleão expulsa a família real para o Brasil. Em agradecimento à Inglaterra que protegeu a fuga da Coroa Portuguesa edita--se a Carta da Abertura dos Portos às nações amigas, especialmente a Inglaterra.

No mesmo ano, é criado o Erário Régio no Brasil à semelhança do existente em Portugal. A Corte transferia não somente a sua residência temporária, mas toda a administração portuguesa. O Erário Régio Português dava conta de um império impressionante para época, com colônias na África, Ásia, além do Brasil. Igualmente se estabelecia o Conselho da Fazenda.

Em abril de 1808, terminava a proibição de manufaturas no Brasil. Estimulava-se o surgimento de um mercado interno, ao mesmo tempo que se isentava de tarifas o comércio internacional. Em 1814, os franceses foram expulsos de Portugal e, 1815, cria-se o Reino Unido de Portugal, Brasil e Algarves.

A independência fará surgir novos desafios para a Fazenda e para a Administração Tributária. D. Pedro I, imperador constitucional do Império do Brazil, fez o grave alerta no discurso de sua posse perante a Assembleia Constitucional de 1823: "Em todas as Administrações se faz sumamente precisa uma grande reforma: mas nesta da Fazenda, ainda muito mais por ser a principal mola do Estado". Faltavam dinheiro e crédito para tudo. Criam-se em 1824 o Ministério da Fazenda e o Tribunal do Tesouro Público.

O Tesouro Público Nacional é criado em 1831 com a extinção do Erário Régio e do Conselho da Fazenda. O primeiro Regulamento Aduaneiro Nacional é editado em 1832, em substituição ao Foral das Alfândegas de Portugal, que datava de 1587. As alfândegas tornaram-se inspetorias. Em 1850, criou-se a Diretoria Geral das Rendas Públicas, que seria antecessora da Receita Federal do Brasil (RFB). Essa se transforma em Diretoria das Rendas Públicas (1892) e depois Diretoria da Receita

Pública (1909).

Novas reformas seriam exigidas durante os primeiros anos da República. A desastrada política de desenvolvimento industrial fundada em créditos livres à investidores implicou exatamente o oposto: inflação, desconfiança no mercado de capitais, corrupção e uma grave crise financeira. Em consequência, haverá o aumento de tributos, mais endividamento e corte de gastos. Essa difícil situação perdurará por toda a República Velha.

Na Era Vargas, irá se reorganizar a Fazenda Nacional. A Constituição de 1934 auxiliará estabelecendo as competência entre os entes federados. O mercado interno fortalecerá os novos tributos (imposto de renda e imposto sobre produtos industrializados), ressaltando o papel da fiscalidade interna. O modelo administrativo adotado seria mantido com eficiência por duas décadas.

Em um marco significativo é criada Secretaria da Receita Federal (SRF), pelo Decreto n. 63.659/68. Novamente o surto de crescimento, vivenciado a largos anos, exigia uma estruturação mais adequada da administração tributária.

A SRF é substituída pela Receita Federal do Brasil (RFB) com a Lei n. 11.457, de 16 de março de 2007. Simultaneamente, foi extinta a Secretaria da Receita Previdenciária (SRP) e suas atividades incorporadas na chamada "Super Receita". A importante história das Secretarias Estaduais e Municipais da Fazenda mereceriam um estudo à parte, o que infelizmente foge aos limites desta obra.

24.3 Princípios norteadores da administração tributária

A administração pública está sujeita a diversos princípios constitucionais (art. 37 da CF/88), dentre os quais podemos citar: *legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade* e *eficiência*.

O princípio da *legalidade* exige que a administração pública atue de modo estritamente vinculado ao texto legal. A aparente antinomia surge quando a fiscalidade se encontra perante dois textos aparentemente diversos. O texto legal e, por exemplo, um decreto que estabelece uma condição não prevista em lei. Assim, por exemplo, uma lei que estabeleça um regime especial de parcelamento e um decreto que limite os casos possíveis de adesão, de modo mais restritivo que na lei.

Como devem o fiscal e a administração pública agir nesse caso? Devem desconsiderar o decreto e aplicar a lei? Devem aplicar o decreto mesmo sabendo que ele é mais restritivo? Poderiam não atuar e aguardar uma decisão judicial?

Tendo em vista que a fiscalidade deve agir, torna-se necessário descobrir como solucionar esta aparente antinomia. Determina o art. 2º da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, que é obrigatório o atendimento da "II – atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei".

A primeira dificuldade interpretativa está na compreensão do art. 97 do CTN, que incluiu no conceito de "legislação" os decretos e as normas complementares. Vejamos que os redatores do Código redigiram a palavra entre aspas, justamente para designar que o seu uso não era literal. O termo legalidade no texto constitucional não aparece entre aspas nem designa a mesma classe de conceitos. Dessa forma, note-se que há uma prevalência da legislação sobre as normas que a regulamentam (decretos e normas complementares). Esse entendimento nem sempre tem sido utilizado de modo claro pelo Fisco, aplicando dispositivos contidos em decretos e instruções normativas que adotam conceitos distintos da legislação federal.

O art. 2º da Lei n. 9.784/99 ampliou o sentido do texto constitucional ao estabelecer que Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade e determinou em seu *parágrafo único* que nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de "[...] I – atuação conforme a lei e o Direito". O acréscimo da expressão ao Direito amplia a exigência de vinculação da administração tributária as leis, a Constituição, convenções, tratados internacionais e outras normas jurídicas. Entendemos que a observância ao critério da hierarquia normativa e da especialidade devem pautar a conduta da administração tributária em face de aparentes antinomias normativas.

O *princípio da impessoalidade* indica dois sentidos diversos. De um lado, exige que a atuação administrativa seja objetiva e não distinga os contribuintes em razão de preferências pessoais. De outro lado, a atuação do agente fiscal será sempre em prol do interesse público, vedando-se a promoção pessoal. Assim está o art. 2º da Lei n. 9.784/99, que em seu parágrafo único determina a obediência à: "III –

objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades".

O *princípio da moralidade* possui igualmente dois sentidos. De um lado, a moralidade objetiva e, de outro, a subjetiva. A moralidade objetiva significa que a aplicação das leis deve se dar respeitando os ditames da boa-fé, das expectativas legítimas e da proteção da confiança. De outro lado, deve o agente fiscal agir sempre com moralidade na sua atuação, ou seja, com decoro e com lealdade para com o contribuinte. Assim determina o art. 2º da Lei n. 9.784/99, parágrafo único, que a administração deve observar uma: "[...] IV – atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé". A moralidade é o gênero do qual a probidade, o decoro e a boa-fé são espécies.

A *probidade* é a exigência de uma conduta honesta. É o aspecto da moralidade dirigido ao agir reto e probo. O *decoro* é a exigência de uma conduta decente. São exemplos de condutas atentatórias do decoro administrativo: praticar ofensas físicas ou morais aos colegas ou contribuintes; desacatar, por atos ou palavras, outro colega ou contribuinte; usar os poderes e prerrogativas do seu cargo para constranger colegas, subordinados ou não, ou contribuintes, com o fim de obter qualquer espécie de favorecimento; revelar conteúdo de informações fiscais protegidas por sigilo fiscal ou administrativo ou mesmo revelar informações sobre documentos sigilosos da administração fiscal[4].

A *boa-fé* em sentido subjetivo significa que o agente fiscal deve atuar com lealdade e retidão com o contribuinte.

O *princípio da publicidade* possui dois aspectos: formal e material. O aspecto formal exige a divulgação de informações fiscais, tais sobre o cumprimento das obrigações acessórias, deveres instrumentais, legislação existente, estrutura da administração tributária, procedimentos e defesa do contribuinte. Determina o art. 2º da Lei n. 9.784/99, parágrafo único: "divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição".

---

[4] Exemplos tomados com base no Código de Ética e Decoro Parlamentar, conforme a Resolução n. 25/2001.

A divulgação de informações fiscais está limitada às hipóteses de proteção da imagem, da privacidade e do sigilo, em especial os incisos X e XII do art. 5º da CF/88:

> *X – são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação [...] XII – é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal".*

Um exemplo relevante é o caso da divulgação de *listas de devedores de contribuintes.* O STF tratou do caso no MS 19.562, considerando-o como uma forma de sanção política proibida, pelo uso de medidas constrangedoras. Entendemos que a comprovada divulgação indevida de nome de contribuinte em lista de acesso público implica responsabilização por dano moral do órgão que deu causa ao ato vexatório.

O aspecto material do princípio da publicidade exige *transparência* das informações públicas. A transparência é mais do que apenas divulgação. É a informação acessível, clara e compreensível pelo contribuinte. Determina o art. 2º da Lei n. 9.784/99 que a administração pública deverá primar pela: "IX – adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados". Não basta a informação estar acessível, ela deve ser clara, precisa, coerente e acessível.

A Lei Complementar n. 95/96, que trata sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, estabelece alguns parâmetros do que venha a ser clareza, precisão e coerência lógica na produção legislativa. Cremos que estes parâmetros devem servir igualmente como diretrizes para a edição de normas complementares pela Adminstração Tributária.

Determina o art. 11 desta lei que as "disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica". Em seguida, o dispositivo estabelece algumas regras a serem observadas.

Para a obtenção de *clareza*, a utilização de palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em

que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando. Devemos igualmente utilizar frases curtas e concisas; bem como construir as orações na ordem direta, evitando preciosismo, neologismo e adjetivações dispensáveis, entre outros.

Para a *obtenção de precisão*, devemos: i) articular a linguagem, técnica ou comum, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma; ii) expressar a ideia, quando repetida no texto, por meio das mesmas palavras, evitando o emprego de sinonímia com propósito meramente estilístico; iii) evitar o emprego de expressão ou palavra que confira duplo sentido ao texto; iv) indicar, expressamente o dispositivo objeto de remissão, em vez de usar as expressões "anterior", "seguinte" ou equivalentes, entre outras.

Para a obtenção de uma *coerência lógica*, ou *ordem lógica* como utilizado no dispositivo legal, devemos: i) reunir sob as categorias de agregação – subseção, seção, capítulo, título e livro – apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei; ii) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio; iii) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo e as exceções à regra por este estabelecida; e iv) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

As instruções e comandos da administração tributária dirigidos aos contribuintes devem ser claros, precisos, coerentes e acessíveis.

O *princípio da eficiência* da administração pública impõe o dever ao agente público de escolher os meios mais adequados à consecção do interesse público, não apenas os mais razoáveis, mas igualmente os mais produtivos. O princípio da eficiência não é um mero enfeite ao art. 37 da CF/88, trata-se de um comando imperativo, que emana exigências de cumprimento da fiscalidade.

O princípio da eficiência exige a *celeridade*, *racionalidade*, *economicidade* e *produtividade* da administração pública. A exigência de *celeridade* nos processos administrativos é uma exigência de respeito ao devido processo em sentido material, previsto no art. 5º, LIV, da CF/88. Deve-se respeitar a exigência de uma *duração razoável do processo* administrativo, nos termos estabelecidos pela EC n. 45, de 2004, que determina que: "a todos, no âmbito judicial e administrativo, são

assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação". O STF, ao tratar da garantia constitucional do *due process of law*, apontou no seu conteúdo material o direito a um julgamento público e célere, sem dilações indevidas[5].

A ideia de *racionalidade administrativa* impõe a exigência de uma gestão coerente de políticas públicas. Na medida em que o Estado Social exige a prestação de direitos fundamentais sociais (educação, saúde, segurança etc.) e a proteção e promoção de direitos difusos (meio ambiente, cultura etc.), torna-se necessário que os meios utilizados sejam coerentes e eficientes. Esta exigência transparece no importante art. 74, II, da CF/88 que determina:

> *Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: [...]*
> *II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.*

A administração deverá comprovar não somente a legalidade de seus atos, mas a sua eficiência, por meio da *avaliação dos resultados de sua gestão*. A *gestão orçamentária* engloba o conjunto de políticas públicas, enquanto a gestão financeira e patrimonial trata do uso dos meios para alcançar aqueles resultados. A gestão pode ser entendida como a aplicação coerente e racional de uma determinada política pública em algum setor da ordem econômica e social.

A *política tributária* como mecanismo de financiamento do Estado deve ser racional e eficiente. O uso da *extrafiscalidade* também deve ser avaliado quanto aos seus resultados atingidos. Não é suficiente a criação de tributos, estes devem ser avaliados não somente do seu ponto de vista financeiro, mas dos resultados sociais alcançados. Afinal, um tributo como a CIDE ou a CPMF conseguiu os resultados sociais pretendidos?

---

[5] MS 26.358 MC/DF.

A *economicidade* pretende alcançar a *proposta mais vantajosa* para a administração pública, os termos do art. 3º da Lei n. 8.666/93. Trata-se de encontrar as condições contratuais com melhor custo-benefício para a administração. O fisco deve encontrar sempre os melhores meios para arrecadar, fiscalizar ou processar seus atos. O que não significa transferir este ônus para o contribuinte de modo desnecessário. Não é suficiente o fisco motivar o seu procedimento na capacidade do contribuinte em colaborar com o fisco, deve-se demonstrar a *necessidade* de delegação deste ônus.

A *produtividade* ampara-se na exigência de *qualidade* da administração pública, não apenas da quantidade de serviços fornecidos. Esta noção aparece claramente no *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado Brasileiro*, mas está ainda muito longe das grandes necessidades do país. Deve-se almejar melhor *qualidade* dos serviços públicos, de suas políticas públicas e da gestão como um todo. A administração tributária deveria perseguir uma tributação de qualidade, não somente nos seus serviços de fiscalização e arrecadação, mas igualmente no tratamento do contribuinte. Deve-se buscar uma tributação ótima e sustentável.

Esse conjunto de diretrizes ligadas ao *princípio da eficiência* permitiria fundamentar a exigência de um *direito fundamental a uma tributação ótima e sustentável*.

A ideia de *tributação ótima* surgiu como uma hipótese de trabalho dos economistas. Afinal, seria possível otimizar a tributação até que ponto? Toda esta teoria se baseia em fundamentos econômicos neoclássicos que considera até que ponto a retirada de renda influencia a tomada de decisão dos agentes econômicos, no caso o contribuinte, afetando o sistema econômico como um todo e o sistema de preços em particular. O objetivo principal desta temática é orientar os legisladores na melhor estrutura do sistema tributário (*tax design*). O resultado estaria em buscar a maior eficiência econômica e distributiva, por meio da otimização da função de bem-estar social, maximizando a função utilidade individual[6].

A ideia de requisitos básicos para uma tributação otimizada remonta a Adam Smith, sendo desenvolvida posteriormente por diversos autores[7]. O principal objetivo

---

[6] LAGEMAN, Eugenio. Tributação ótima. *Ensaios FEE*, v. 25, n. 2, Porto Alegre, out. 2004, p. 403-426.
[7] STIGLITZ, J. E. *Economics of the public sector*. New York: Norton & Company, 2000.

é encontrar critérios seguros que indiquem a melhor resposta à busca do equilíbrio entre eficiência econômica e equidade fiscal.

A grande questão é sobre a fundamentalidade e o conteúdo essencial de um direito a uma tributação ótima. Existiria esse direito fundamental a uma tributação ótima? Cremos que a tributação ótima seja um reflexo de uma tributação eficiente do ponto de vista econômico, financeiro e social. O estudo do *princípio da eficiência* em todas dimensões exige com certeza o enfrentamento do problema de uma tributação ótima.

A ideia de uma *tributação sustentáv*el remete para a noção de um uso racional e responsável dos recursos existentes, especialmente partindo da noção de que eles são finitos e escassos e que devem ser usados com parcimônia e responsabilidade. Os recursos são poucos e as necessidades humanas crescentes, logo deve-se pensar no seu uso presente e futuro[8]. A polissemia do termo *sustentabilidade* gera diversos questionamentos sobre a sua utilização. A *Lei de Responsabilidade Fiscal* trata de modo delimitado da responsabilidade fiscal como a gestão fiscal planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições fiscais. Este é apenas um aspecto da sustentabilidade em sentido amplo. Como conciliar a sustentabilidade fiscal com as medidas extrafiscais? Realmente esta é uma tarefa a ser descortinada pela doutrina.

A Lei n. 9.784/99 não listou especificamente o *princípio da eficiência* como um princípio diretivo do processo administrativo. Podemos encontrar alguns aspectos deste nos dispositivos desta lei, especialmente quando determina que interpretação da norma administrativa seja realizada da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige (art. 2º, parágrafo único, XIII) e o que determina que exista uma *adequação entre meios e fins* (art. 2º, parágrafo único, VI).

A CF/88 atribui ao Senado Federal a competência para avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados

---

[8] FREITAS, Juarez. *Sustentabilidade, direito ao futuro*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

e do Distrito Federal e dos Municípios. Este dispositivo foi incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, no art. 52, XV.

O art. 2º da Lei n. 9.784 acrescentará outros princípios, além daqueles listados no texto constitucional, especialmente: finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica e interesse público. Dentre os princípios listados cabe ressaltar a utilização do *princípio da proporcionalidade* e *razoabilidade* como orientadores do processo admistrativo, de tal forma que deve existir uma "adequação entre meios e fins", conforme menciona o dispositivo em seu inciso VI[9].

24.4 Fiscalização

O CTN estabeleceu as regras gerais para o exercício da competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização no seu art. 194, que assim disciplina:

> *Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.*

Os poderes de fiscalização devem estar previstos em lei, atendidos os limites impostos pelo CTN. Não se admite que as normas infralegais venham a expandir as possibilidades dessa atuação para além do que determina a legislação. Não poderá uma instrução normativa ou portaria da Receita Federal disciplinar o sigilo bancário ou fiscal, por exemplo. Resta observar que a fiscalização da administração tributária deve obedecer os limites constitucionais. Os princípios constitucionais tributários deverão ser observados, tais como legalidade estrita, isonomia, impessoalidade, entre outros.

Os poderes de fiscalização devem atentar com especial relevância ao *princípio da proporcionalidade* e *razoabilidade*, previsto no art. 2º da Lei n. 9.784 em seu inciso

[9] Veja-se com maior detalhe o capítulo 3.1, que trata dos princípios constitucionais tributários.

VI, que exige a atenção a uma "adequação entre meios e fins". Cremos que este princípio se aplica a todas as esferas (federal, estadual e municipal), apesar de ser uma norma dirigida apenas ao processo administrativo federal. O CTN claramente dispõe, em seu art. 209, que a expressão "Fazenda Pública" abrange a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, salvo quando empregada com a qualificação específica.

O fundamento do princípio encerra-se na própria ideia de direito como a Justiça, ou seja, como justa proporção. O justo como proporção aparece desde Aristóteles e mais claramente no conceito de justiça de Dante Alighieri ao afirmar que "o direito é a proporção real e pessoal de um homem em relação a outro, que, se observada, mantém a sociedade em ordem; se corrompida, corrompe-a" (*ius est realis ac personalis hominis ad hominem proiportio, quae servata societatem servat, corruipta corrumipit*). É objetivo da República Federativa constituir uma sociedade livre, justa e solidária, conforme o art. 3º da CF/88. O *princípio da proporcionalidade* é um *princípio constitucional implícito*, derivado de observância dos valores constitucionais.

Os poderes de fiscalização devem estar adaptados à *natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas*. A fiscalização de um tributo sobre o comércio exterior (p. ex.: imposto de importação) exige uma atuação distinta da fiscalização do imposto sobre a renda. Consequentemente, o exercício do poder fiscal no município será distinto daquele praticado pelos Estados. Não há porque se exigir uniformidade neste caso, contudo, seria fundamental existir um conjunto de regras nacionais e harmonizadas sobre a proteção do contribuinte contra fiscalizações arbitrárias e abusivas.

O princípio da proporcionalidade deve ser observado nas suas três dimensões: i) adequação; ii) necessidade; e iii) proporcionalidade em sentido estrito. Estas pretendem verificar se o fim era adequado, necessário e equilibrado para alcançar o fim pretendido.

A fiscalização deve obedecer a um *procedimento fiscal*. Ela deve obedecer a um conjunto encadeado e bem estruturado de ações. Não pode ser realizada de modo desconexo, inconsistente ou casuístico. Esta é uma exigência tanto da segurança jurídica quanto da preservação do direito à ampla defesa em sentido material. Afinal, se o procedimento não possuir um andamento "ordinário", como

poderá o contribuinte cumprir diligentemente seus deveres formais? Se ele não conseguir entender a atuação fiscal, como poderá se defender adequadamente?

A *fiscalização* é o conjunto das ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB, bem como da correta aplicação da legislação do comércio exterior. Estas podem resultar em lançamento de ofício com ou sem exigência de crédito tributário, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais[10].

O procedimento fiscal pode envolver igualmente a realização de *diligências*, ou seja, as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual[11].

Ao cabo do procedimento fiscal poderá ocorrer a lavratura de auto de infração, a notificação de lançamento ou a apreensão de documentos, materiais, livros e assemelhados, inclusive por meio digital.

Os poderes de fiscalização se estendem as pessoas jurídicas que gozem de imunidade tributária ou isenção pessoal. Apesar de não ocorrer a constituição de obrigação tributária principal, o sujeito passivo fica obrigado a cumprir seus deveres formais de manter registro de suas atividades.

As entidades imunes são aquelas enumeradas no art. 150, VI, do texto constitucional: templos de qualquer culto, partidos políticos e suas fundações, sindicatos dos trabalhadores e instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. As entidades isentas estão previstas na legislação federal na Lei n. 9.532/1997 em seu art. 15:

> *Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.*

---

[10] Cf. Art. 3º da Portaria RFB n. 3.014, de 29 de junho de 2011, que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

[11] Cf. Art. 3º, II, da Portaria RFB n. 3.014/ 2011.

As entidades imunes e isentas deverão apresentar a Escrituração Contábil Digital (ECD). Esta exigência decorre das normas do *Sistema Público de Escrituração Digital* (Sped), que é o meio digital de entrega e autenticação fiscal de livros que integram a escrituração contábil e fiscal das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas[12]. A ECD compreenderá a versão digital dos seguintes livros: livro Diário; livro Razão; livro Balancetes Diários e Balanços.

Determina o art. 195 do CTN que não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los. Os novos meios de armazenamento eletrônico estão cobertos por este dispositivo, tais como programas e arquivos magnéticos.

Este dispositivo revogou a proibição existente no antigo Código Comercial que proibia qualquer autoridade de fiscalizar os livros comerciais, mesmo que para a verificação de irregularidades. Determinava em seu art. 17 que:

> *Art. 17. Nenhuma autoridade, juízo ou tribunal, debaixo de pretexto algum, por mais especioso que seja, pode praticar ou ordenar alguma diligência para examinar se o comerciante arruma ou não devidamente seus livros de escrituração mercantil, ou neles tem cometido algum vício.*

O contribuinte tem o dever de apresentar todos os livros e documentos fiscais, mesmo que não tenha tributo a recolher. O objetivo da norma é possibilitar o controle da regularidade fiscal do contribuinte e de possíveis casos de evasão fiscal. A não apresenteção implica descumprimento de obrigação acessória sujeita à penalidades. A obrigação acessória converte-se em obrigação principal pelo seu descumprimento, conforme o art. 113, § 3º, do CTN.

Os documentos solicitados devem possuir relevância e adequação ao procedimento de fiscalização. Não pode o fisco solicitar documentos que não sejam necessários ao objeto da fiscalização ou dos tributos de que possua competência.

---

[12] Decreto n. 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que institui o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped).

Não se justifica que o fisco municipal, por exemplo, se detenha na análise dos documentos relativos ao pagamento do imposto sobre a renda, por ausência de pertinência. Nesse sentido, veja-se a Súmula 439 do STF: "estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação". O fisco poderá exigir documentos para simples conferência, mesmo que inexistam indícios de irregularidade, desde que orientados por clara razoabilidade nos pedidos.

O STJ entendeu que o dever de prestar informações e apresentar documentos se estende, inclusive, a terceiros que possuam documentos comerciais que auxiliem na apuração de irregularidades ou mesmo de evasão fiscal. Este seria o caso de requerimento dirigido à administradora de shopping center para que informe sobre determinadas operações de uma de suas lojas[13].

O fisco não está obrigado a ingressar com a *ação de exibição de documentos*, prevista no CPC/2015 nos arts. 420 e 421. Ele pode requerer diretamente todos os documentos necessários. Admite-se a *ação de exibição de documentos* para obter ordem judicial que autorize ingressar no estabelecimento do contribuinte, se este opuser resistência. Permite o art. 200 do CTN que o fisco faça uso do auxílio da força policial para requisitar informações e documentos necessários à sua atividade fiscalizadora. Assim:

> *Art. 200. As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação dê medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.*

Cabe notar que o requisito do auxílio da força pública deve se dar com base em *autorização judicial* sempre que se tiver de entrar em domicílio da pessoa física. A proteção inviolável do domicílio é um dos direitos fundamentais consagrados art. 5º, XI, da CF/88. Questiona-se sobre a inviolabilidade do *domicílio da pessoa jurídica*.

---

[13] REsp 201.459.

Este é o lugar onde funcionam as respectivas diretorias e administrações ou onde foi eleito o domicílio especial no seu estatuto ou contrato social, conforme o art. 75 do CC. Afinal, as pessoas jurídicas fazem jus ao direito à inviolabilidade de domicílio societário? Cremos que sim. A proteção à pessoa jurídica é indiretamente uma proteção individual, mormente se esta for uma firma individual ou uma microempresa.

O STF, ao tratar do tema, considerou o conceito normativo de *casa* de modo abrangente, compreendendo todo "compartimento privado não aberto ao público, onde alguém exerce profissão ou atividade" (CP, art. 150, § 4º, III). Enquandram-se nesse conceito os locais onde se exercem serviços profissionais e atividades, mesmo que não tenham conexão física, jurídica ou funcional com o local de moradia. O ingresso no domicílio, residencial ou societário, para realização de diligências fiscais somente se dará mediante convite ou autorização do seu proprietário (*invito domino*) ou por ordem judicial fundamentada. O descumprimento destes requisitos configura ilicitude material por parte do agente público.

O STF já decidiu que pela impossibilidade de utilização de prova que ofende o princípio da inviolabilidade do domicílio, configurando-se esta como prova ilícita e inidônea. A ilicitude originária macula a prova assim produzida e não pode ser convalidada, em proteção ao interesse público. Não vigora em nosso sistema a regra *male captum, bene retentum* (*mal colhido, mas bem conservado*), que afirma que o bem público protegido convalida as provas adquiridas ilicitamente. Nosso sistema prefere privilegiar a regra *male coepta, male peraguntur*, ou seja, *o que começa mal, se realiza mal*. O modo de produção das provas também é matéria de interesse público a ser protegido. O vício probatório é considerado gravíssimo e contamina toda a acusação, em decorrência de *ilicitude por derivação*. Adota-se a *teoria dos "frutos da árvore envenenada*" que reputa como constitucionalmente inadmissíveis os meios probatórios maculados por vício de origem[14].

A regra do parágrafo único do art. 195 do CTN estabelece a obrigação de guarda dos livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos

---

[14] STF, HC 93.050.

créditos tributários. A prescrição está regulada no art. 174 do CTN, que estabelece que “a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”. O prazo de guarda de documentos aparentemente se extinguiria após cinco anos da constituição definitiva. Tal entendimento deve ser visto com cautela.

O Decreto-lei n. 486/69, que dispõe sobre a escrituração e livros mercantis, determina que o comerciante é obrigado a conservá-los, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial. Na prática, esta exigência pode estender-se para muito além do prazo de cinco anos da constituição definitiva do crédito.

O art. 196 do CTN determina as providências necessárias para a determinação do início de procedimento fiscal e seu prazo máximo para conclusão. O *Termo de Início de Procedimento Fiscal* (TIPF) ou de *Ação Fiscal* (TIAF) recebem a denominação de *Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal* (TDPF) na legislação federal, conforme previsto no art. 2º do Decreto n. 3.724, de 10 de janeiro de 2001. Esse procedimento será expedido exclusivamente na forma eletrônica.

Determina o art. 7º do Decreto n. 70.235/72 que o procedimento fiscal tem início com: i) o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; ii) a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; e iii) o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada. O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade e afasta a possibilidade de denúncia espontânea.

As normas federais estabelecem o prazo máximo do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) de fiscalização em 120 dias e de 60 dias para a realização de diligências. Após o decurso desse prazo, o MPF se extingue[15]. Esses prazos podem ser prorrogados até a efetiva conclusão do procedimento fiscal e serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, conforme o art. 210 do CTN.

---

[15] Portaria RFB n. 1.687, de 17 de setembro de 2014, dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos ao controle aduaneiro do comércio exterior e aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O CTN estabelece um regramento específico para a *contagem de prazos* quando o termo de início ou de final da contagem não forem dias úteis. Conforme o parágrafo único do art. 210: "os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato". O STF já detinha um posicionamento semelhante consagrado na Súmula 310, de 13 de dezembro de 1963, que dispunha que: "quando a intimação tiver lugar na sexta-feira, ou a publicação com efeito de intimação for feita nesse dia, o prazo judicial terá início na segunda-feira imediata, salvo se não houver expediente, caso em que começará no primeiro dia útil que se seguir".

O *processo administrativo federal* obedecerá esta regra, conforme disposto no Decreto n. 70.235/72 que determina que:

> *Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.*

O MPF deverá indicar o tributo objeto do procedimento fiscal a ser executado, o período de apuração, a correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos últimos cinco anos[16].

Os termos de procedimento fiscal deverão ser lavrados em um dos livros fiscais exibidos e, se não for possível, se extrairá uma cópia que será entregue ao sujeito passivo, conforme o parágrafo único do art. 196 do CTN.

O CTN exige o *dever de colaboração* não apenas do contribuinte, mas inclusive daqueles que possuam informações relativas aos bens, negócios ou atividades de terceiros. Determina o art. 197 do CTN que:

> *Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:*
> *I – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;*

---

[16] Cf. Art. 5º, § 1º, da Portaria RFB n. 1.687/2014.

II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;
III – as empresas de administração de bens;
IV – os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;
V – os inventariantes;
VI – os síndicos, comissários e liquidatários;
VII – quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.
Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

A listagem do art. 197 do CTN não é *numerus clausus* em virtude do comando previsto no inciso VII, que impõe que quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe poderão ser chamadas a colaborar.

24.5 Sigilo bancário e fiscal

A proteção das informações bancárias e financeiras é uma preocupação desde muito tempo. Tem-se que a primeira norma sobre a matéria tenha sido a *Grande Ordennance Sur le Commerce*, de 1706, que instituiu um código para o comércio e finanças de Paris. Posteriormente, outras regras semelhantes se seguiram em diversos países, dentre os quais a Prússia (1834) e a Suíça (1934). O segredo bancário em França é considerado um mero segredo profissional, não oponível à administração fiscal[17].

O Brasil seguirá um caminho bastante diverso ao considerar a proteção ao sigilo bancário como uma garantia fundamental dos direitos do contribuinte. As instituições bancárias e financeiras estariam proibidas de divulgar informações de seus clientes para terceiros. O grande questionamento é se esta vedação se aplica igualmente à administração tributária.

---

[17] Cf. art. L. 511-33 do *Code Monétaire et Financier*, "I.-Tout membre d'un conseil d'administration et, selon le cas, d'un conseil de surveillance et toute personne qui à un titre quelconque participe à la direction ou à la gestion d'un établissement de crédit, d'une société de financement ou d'un organisme mentionné au 5 de l'article L. 511-6 ou qui est employée par l'un de ceux-ci est tenu au secret professionnel".

O uso de informações fiscais e bancárias tem sido objeto de muita controvérsia no Direito brasileiro, especialmente em virtude do questionamento de sua constitucionalidade. Como regra geral, protege-se o sigilo fiscal e bancário do contribuinte, salvo nos casos especificados em lei. Determina o art. 198 do CTN que:

> *Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela LC n. 104, de 10.1.2001)*

A proibição de informações fiscais e financeiras do contribuinte obedece a ditames constitucionais. A proteção da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem são direitos fundamentais do cidadão e do contribuinte, previstos no art. 5º, X, da CF/88. O sigilo dos dados fiscais e financeiros do contribuinte faz parte do núcleo essencial de proteção da privacidade contribuinte, podendo afetar a sua reputação e sua honra. Tem-se que o segredo é a alma do negócio para os empresários e o seu desvelamento financeiro pode revelar segredos comerciais e pessoais.

O STF entendeu que a proteção do sigilo bancário não era um direito absoluto, podendo ser levantado em determinados casos, em face do interesse público, social e do funcionamento da Justiça[18]. A LC n. 104/2001 permitiu que as informações obtidas mediante a quebra do sigilo bancário fossem utilizadas, desde que em cumprimento a um dos seguintes requisitos: i) serem requisitadas por autoridade judiciária no interesse da justiça; ou ii) serem solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa, conforme o art. 198, § 1º, do CTN.

O *intercâmbio administrativo de informação sigilosa* somente poderá ocorrer mediante processo regularmente instaurado, formalizando a transferência e

---

[18] RE 219.780/PE.

assegurando a preservação do sigilo. A LC n. 104/2001 não veda a divulgação de informações de representações fiscais para fins penais; de inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública ou de parcelamento ou moratória.

Apesar dessas limitações, o texto da LC n. 104/2001 foi objeto de diversas ações diretas de inconstitucionalidades por ofensa ao art. 5º, X, da CF/88: ADI 2.386, 2.389, 2.390, 2.397 e 2.406. O objeto da controvérsia está na possibilidade da quebra do sigilo bancário sem ordem judicial, mediante a direta troca de informações entre a autoridade fiscal e a instituição financeira. Estas foram reunidas em dois grupos. As ADI 2.386 e 2.397 foram apensadas à ADI 2.390 e a ADI 2.406 foi apensada à ADI 2.389. Ambos os grupos possuem o mesmo objeto, contudo, o segundo trata especificamente da questão da CPMF.

Os principais argumentos apresentados pela inconstitucionalidade das normas que permitem o acesso direto dos dados financeiros pelo Fisco são:

– a proteção do sigilo bancário é uma garantia fundamental que protege o direito fundamental à inviolabilidade da intimidade e da vida privada;

– o sigilo bancário está protegido pela inviolabilidade do sigilo de dados; e

– o acesso direto do fisco às movimentações bancárias dos contribuintes implicaria lesão ao princípio constitucional da ampla defesa e da reserva de apreciação do Poder Judiciário.

A Advocacia-Geral da União (AGU) contestou os argumentos acima alegando que:

– não há quebra do sigilo bancário, que permanece protegido pelo sigilo fiscal;

– o direito ao sigilo bancário não é absoluto, estando submetido ao interesse público; e

– não há ofensa ao devido processo legal e reserva do poder judicial. Há a necessidade de processo administrativo plenamente motivado.

A matéria foi definitivamente julgada pelo STF nas ADIs 2859, 2390, 2386 e 2397 e no RE 601314, de 24.02.2016. A inconstitucionalidade foi afastada e as ações diretas foram consideradas improcedentes.

O STF já admitia a quebra de sigilo bancário, quando presentes indícios de prática criminosa[19]. Acolheu-se o entendimento de que não há ofensa à

---

[19] AC 3.872 AgR/DF, DJe de 13.11.2015; HC 125.585 AgR/PE, DJe de 19.12.2014; Inq 897 AgR/DF, DJU de 24.3.1995.

intimidade, nem propriamente a "quebra de sigilo bancário. Não se admite a circulação dos dados bancários, mas "transferência de sigilo" dos bancos ao Fisco.

24.6 Cooperação entre fiscos

O CTN estabelece que as administrações tributárias da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio, conforme o art. 199.

Os termos da cooperação em assistência mútua devem estar previstos em lei ou convênio e devem respeitar os princípios constitucionais da legalidade, segurança jurídica e proporcionalidade. O uso da assistência mútua deve estar pautado pelos critérios da necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito. Este jamais pode ser um exercício abusivo sobre os direitos do contribuinte.

O texto constitucional prevê a possibilidade de troca de informações entre as administrações tributárias no seu art. 37, XXII, que determina:

> *Art. 37. [...]*
> *XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio* (texto incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003).

O art. 23 da CF/88 determina em seu parágrafo único que compete às leis complementares fixar normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios[20]. O CTN é a lei complementar exigida pelo texto constitucional, o que claramente se demonstra insuficiente para resolver os diversos problemas sucitados pela matéria.

---

[20] Incluído pela Emenda Constitucional n. 53/2006.

A cooperação entre os fiscos não afasta a autonomia de cada ente federado em realizar o seu lançamento tributário. Não existe vinculação de um lançamento em face de posicionamento de outro ente tributante. Assim, se uma administração tributária procede o lançamento do tributo, como se fosse de sua competência, esta decisão não afasta a competência de outro. Se, por exemplo, o fisco federal entender que determinada operação de industrialização sob encomenda é tributável pelo IPI, este lançamento não afasta a competência do fisco municipal em proceder o lançamento do mesmo fato gerador pelo ISS. Este conflito de competências deverá ser objeto de resolução pelo Judiciário. O mesmo ocorre quando uma das fiscalidades considerar que a matéria é isenta ou não tributável, este entendimento não vincula outras competências tributárias.

O uso da *prova emprestada* também deve ser admitido, desde que não implique ofensa ao direito de ampla defesa e ao contraditório. A prova emprestada ocorre quando uma administração fiscal faz uso de informações, documentos, livros fiscais e outras provas colhidas por outro ente tributante. O uso da *prova emprestada* deve se revestir de cautela. Somente a prova necessária, adequada e razoável deve ser utilizada, respeitando-se sempre o devido processo administrativo. O STF entendeu que a prova emprestada possui valor probante, desde que obtida com garantia do contraditório[21].

O uso de informações prestadas pelo próprio contribuinte a outra esfera de competência não impede o exercício do direito de defesa, mas o ônus de desconstituir o anteriormente alegado permanece com o contribuinte. Digamos que o contribuinte tenha afirmado determinado montante de operações em Guia de Informações de Arrecadação do ICMS (GIA-ICMS), essa informação possui presunção de idoneidade, somente sendo desconstituída por prova robusta do próprio contribuinte e com retificação dos livros fiscais.

O fato de existir um lançamento contra o contribuinte em outra esfera fiscal não é justificativa suficiente para lançamento. Digamos que o fisco estadual tenha autuado determinado contribuinte por irregularidades fiscais, este lançamento não justifica a autuação pelo fisco federal somente com base naquelas provas e

---

[21] *RTJ* 559/265.

verificações. Torna-se necessária a averiguação dos fatos específicos ao tributo que se está fiscalizando. O procedimento de fiscalização, lançamento, autuação e julgamento deve se basear no princípio da verdade material. O uso de presunções deve estar expressamente autorizado em lei, vedando-se analogias para imputar situação gravosa ao contribuinte.

A União poderá mediante acordos ou convênios internacionais permutar informações com Estados estrangeiros, sempre com base no interesse público da arrecadação e fiscalização dos tributos. Esta norma inserida por meio da Lei Complementar n. 104/2001 no parágrafo único do art 199 do CTN responde às caraterísticas de nossa economia globalizada e aberta. Alguns contribuintes possuem operações e atividades transnacionais e seu planejamento internacional pode e deve ser objeto de análise e verificação adequada pelo fisco nacional.

A *cooperação internacional entre os fiscos* possui amplo desenvolvimento na atualidade demandando um estudo específico por parte do direito internacional tributário. Existem diversas formas de intercâmbio possíveis, tais com: troca de informações a pedido (*exchange of information on request*); automático (*automatic exchange*); fiscalizações simultâneas (*simultaneous tax examinations*)[22]. A troca de informações a pedido ocorre mediante requisição de uma administração contratante a outra. O intercâmbio automático insere-se em uma rotina, especialmente por meio automatizado ou eletrônico. As fiscalizações simultâneas verificam fatos jurídicos que estão conectados a mais de uma jurisdição fiscal. As informações trocadas podem aproveitar a todos os fiscos envolvidos.

A prática fiscal internacional estabeleceu alguns instrumentos convencionais para regular estas medidas de cooperação, dentre as quais podemos destacar:

a) *Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa sobre Assuntos Tributários*: o Brasil aderiu em 3 de novembro de 2011 à denominada "Convenção Multilateral" para o intercâmbio de informações. O principal objetivo do acordo é fortalecer os direitos nacionais na sua capacidade de fiscalização de seus

---

[22] Cf. *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*. OECD Approved by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 23 January 2006. OECD, 2006. Disponíve em: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>. Acesso em 10-1-2015, às 23:41 h.

contribuintes que possuem operações em mais de uma país.

b) *Acordo para Intercâmbio de Informações Tributárias* (*Tax Information Exchange Agreements* – TIEA): o principal objetivo desses acordos bilaterais é combater as práticas fiscais de competição danosa (*harmful tax practices*). O Brasil possui acordos firmados com diversos países, dentre os quais se destacam: Estados Unidos, Reino Unido, Uruguai, Guernsey e Jersey.

c) *Cláusulas de Intercâmbio* nos *Acordos Internacionais para Evitar a dupla tributação da renda e evasão fiscal* (ADT): os acordos internacionais firmados pelo Brasil com diversos países possuem em comum a cláusula sobre a troca de informações. Estas estarão protegidas pelo sigilo fiscal.

Outros acordos de intercâmbio podem ser firmados com soberanias fiscais estrangeiras, tal como o caso *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), que é um mecanismo de controle dos dados financeiros de contribuintes norte-americanos, assinado com o Brasil.

Os acordos internacionais de intercâmbio de informações suscitam diversos questionamentos relativos à proteção dos direitos dos contribuintes, tais como o sigilo bancário, fiscal, segredos comerciais, direitos da propriedade intelectual, segredo profissional e ampla defesa. A compatibilização do interesse público com a proteção inafastável dos direitos do contribuinte é um dos grandes desafios de nosso tempo.

24.7. Dívida ativa

A *dívida ativa* é o crédito de natureza tributária ou não tributária inscrito em assentamentos cadastrais na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento. Determina o art. 2º da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, que:

> *Art. 2º Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.*

O CTN, por sua vez, determina que:

> Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

O crédito tributário não pago será registrado em dívida ativa no prazo estipulado na legislação correspondente. A autoridade fiscal poderá registrar o crédito tributário em dívida ativa imediatamente a partir da comprovação do inadimplemento do contribuinte. A inscrição em dívida ativa torna possível a executoriedade do crédito tributário, mediante a cobrança judicial ou administrativa. Autoriza igualmente a aplicação de todas as restrições decorrentes da presença de indébito tributário, tal como a restrição de crédito público ou sua inabilitação, impossibilidade de contratar com a administração pública, impossibilidade de expedição de Certidão Negativa de Débito (CND), entre outros.

O *termo de inscrição da dívida ativa* será registrado em assentamentos cadastrais em livro ou em sistema eletrônico. O art. 202 do CTN trata do registro em livros, mas obviamente as suas regras se aplicam a outras formas de assentamentos. Determina o CTN que:

> *Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:*
> *I – o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;*
> *II – a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;*
> *III – a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;*
> *IV – a data em que foi inscrita;*
> *V – sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.*
> *Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.*

O STJ entendeu que não é imprescindível o número do CPF ou RG do devedor ou responsável[23]. Não poderá o juiz recusar a inicial de execução fiscal pela ausência dessa informação. A mínima identificação do executado permite a admissibilidade da execução, mas não afasta a exigência da completa identificação como requisito de julgamento do pedido da Fazenda Pública.

A indicação do *número do processo administrativo* é requisito essencial à ampla defesa do contribuinte. A sua falta constitui caso de nulidade da CDA. Igualmente importante em vício substancial a ausência de registros e cópias do processo administrativo. O seu extravio torna o título executivo ineficaz, por ausência de provas do alegado pela Fazenda Pública. A falta do processo administrativo retira do juiz a capacidade de apuração do pedido e do executado o direito ao devido processo legal[24].

O *quantum debeatur* (quantia devida) e a maneira de calcular os juros de mora são requisitos indispensáveis, mas meros erros formais de cálculo aritmético simples não importam em nulidade da CDA, salvo se comprometerem a defesa ou o convencimento judicial.

A omissão de quaisquer dos requisitos previstos acima ou o erro são causas de nulidade da inscrição. Trata-se de nulidade sanável até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula. Nesse caso, o sujeito passivo, acusado ou interessado poderá novamente se manifestar, sobre a parte modificada, no prazo para defesa. A não manifestação implica preclusão do direito à defesa.

A Lei de Execuções Fiscais (LEF) dispôs sobre o assunto de modo diverso, ao suprimir a exigência que a a manifestação se retringisse somente sobre a parte modificada. Entendeu em seu art. 2º, § 8º, que:

> *Art. 2º [...]*
>
> 8 §º *Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.*

---

[23] REsp 1.450.819.

[24] REsp 68.677.

Existe aqui uma aparente antinomia entre o dispositivo de uma lei complementar (CTN) e de uma lei ordinária (LEF). Entendemos que deva prevalecer no caso a LEF pelo critério da especialidade. Não há relação de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária no presente caso, visto que a matéria processual deve ser objeto de regulamentação por lei ordinária, conforme o art. 22, I, da CF/88[25]. O art. 203 do CTN é apenas materialmente admitido como lei complementar, de modo que se pode razoavelmente entender que a sua recepção pela nova Constituição, no presente caso, foi com estatura de lei ordinária. Havendo lei ordinária posterior sobre a mesma matéria prevalece a norma atual. Como a norma atual é menos restritiva que a anterior, parte-se do postulado de que somente serão admitidas as restrições expressamente autorizadas por lei a direitos fundamentais de defesa do contribuinte. Não havendo restrição expressa, presume-se a autorização para ampla defesa. Assim, não haverá nenhuma limitação à manifestação pela parte embargada, quando da devolução do prazo.

Deve-se considerar que meros erros formais, que não ofendem o direito de defesa do contribuinte, não acarretam a nulidade da inscrição. Somente os erros que maculam a certeza ou liquidez do crédito tributário é que ensejam a nulidade deste ato administrativo[26].

A modificação da CDA somente pode ser realizada quando presente erro formal ou material. No caso de erro de lançamento não há como se refazer o lançamento por meio de modificação da certidão, torna-se imperioso novo lançamento. Não se admite a modificação da CDA para substituir ou incluir novo devedor ou corresponsável não presente no título original. Assim, conforme a Súmula 392 do STJ: "A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução".

O STJ tem entendido que meros erros que não prejudicam a defesa do contribuinte não geram nulidade do título[27]. Esta teoria denomina de *pas de nullité*

---

[25] "Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: I – direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho."
[26] AgRg no Ag 485.548/RJ.
[27] AgRg no Ag 485.548.

sans grief (*não há nulidade sem prejuízo*) deve ser analisada com cautela[28]. Este é um princípio derivado do Direito francês. Sua recepção fez-se presente no processo penal e tem sido utilizado em certa medida no processo civil. Dispõe o CP que:

> *Art. 563. Nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para a acusação ou para a defesa.*
> *Art. 566. Não será declarada a nulidade de ato processual que não houver influído na apuração da verdade substancial ou na decisão da causa.*

Parte-se do pressuposto de que se o ato produziu resultados processuais favoráveis e não acarretou prejuízo substancial à defesa, mesmo defeituoso, então ele deve reputar-se como válido. No processo administrativo, alia-se a este princípio a noção de que o interesse público deve ser levado em consideração antes de se anular o ato administrativo[29]. Esta teoria foi adotada pelo processo administrativo federal, no art. 55 da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Determina este dispositivo que:

> *Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.*

Note-se que este defeito não pode ofender o princípio da legalidade, da segurança jurídica, da boa-fé do administrado ou da proporcionalidade.

Erros que importem em novo lançamento ou que mudem substancialmente o lançamento original importam em nulidade do título executivo. Se o lançamento for nulo, a CDA será também[30]. A inscrição em dívida ativa espelha fielmente o lançamento e reproduz todos os seus efeitos; sendo nulo este, será aquela também. São nulos os erros quanto à imputação subjetiva (erro quanto ao sujeito passivo),

---

[28] STF, HC 85.155.
[29] STJ, MS 200800293874, MS 200302059218 e RMS 32.849.
[30] Cf. PAUSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito processual tributário*: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 205.

material (erro quanto ao fato gerador e a base legal, bem como os erros quanto à imputação da base de cálculo, da alíquota etc.

A comprovação da inscrição em dívida ativa se faz por meio da *Certidão de Dívida Ativa*, que deverá reproduzir todas as informações relativas ao débito. Esta terá *eficácia de título executivo extrajudicial*, nos termos do art. 784 do CPC/2015:

> *Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais:[...]*
> *IX – a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei.*

A inscrição em dívida ativa e a sua consequente prova (CDA) é requisito essencial para o ajuizamento da execução fiscal, sob pena de inépcia da peça inicial. Entendeu o STJ que: "ato administrativo indispensável à formação e exequibilidade do título extrajudicial (art. 585, VII, do CPC). Consiste no reconhecimento do ordenamento jurídico de que o Poder Público pode, nos termos da lei, constituir unilateralmente título dotado de eficácia executiva"[31].

A inscrição em dívida ativa possui *presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída*, nos termos do art. 204 do CTN. Esta presunção é relativa e pode ser afastada por prova inequívoca do sujeito passivo ou do terceiro interessado.

Preceitua o CTN que a fluência de juros de mora não exclui a liquidez do crédito. Nada impede igualmente a utilização de índices de referência monetária para atualização do débito, tal como a extinta UFIR ou a atual taxa Selic[32]. Esta última tem sido utilizada como taxa de referência a partir de janeiro de 1996, conforme a Lei n. 9.250/95.

Serão inscritos em dívida ativa os tributos não recolhidos, mas declarados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF); EFD-Contribuições; Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), ou de outra declaração dessa natureza[33]. Entendeu o STJ na Súmula 446, de 13-5-2010, que o não pagamento na data prevista autoriza o fisco a inscrever o débito em dívida ativa e negar a expedição

---

[31] REsp 1.126.631.
[32] REsp 106.156/RS.
[33] REsp 668.641.

de CND. Assim: “declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa”.

24.8 Certidão negativa de débitos

A *certidão negativa de débitos* é um documento comprobatório de quitação das obrigações tributárias do contribuinte. Está previsto no art. 205 do CTN que determina:

> *Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.*

O CTN prevê o prazo máximo de expedição da CND em no máximo dez dias da data da entrada do requerimento na repartição. A prova de quitação de tributos será dispensada quando se tratar de prática de ato indispensável para evitar a caducidade de direito. Serão responsáveis pelo tributo devido, mais juros de mora e multa todos os que fizerem uso dessa permissão legal ou que forem responsáveis pelo tributo devido, conforme o art. 207 do CTN.

Será responsável pessoalmente, pelo crédito tributário e pelos juros de mora, o funcionário que expedir certidão negativa com dolo, fraude ou que contenha erro contra a Fazenda Pública. A responsabilidade pessoal pelo crédito tributário não exclui a responsabilidade criminal subjacente.

24.9 Certidão positiva com efeitos de negativa

No caso de existitem créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora ou cuja exigibilidade esteja suspensa, será expedida *Certidão Positiva com Efeitos de Negativa* (CPEN), conforme o art. 210 do CTN. O STJ tem admitido a emissão de CPEN quando antes do ajuizamento da execução fiscal seja oferecida caução no valor do débito inscrito em dívida ativa com

o objetivo de antecipar a penhora que garantiria o processo de execução[34].

---

[34] AgRg no REsp 811.136, REsp 1.123.669 e EREsp 815.629.

Parte II

Tributos em espécies

1.

Impostos federais

1.1 Imposto sobre importações (II)

1.1.1 Características

O Imposto sobre importações é um imposto federal, real, direto e de função extrafiscal. Trata-se de um imposto federal por força do art. 153, I, do texto constitucional. É de competência federal, não podendo ser instituído por estados e municípios, mesmo que sob outra denominação. É um imposto real, que incide sobre produtos estrangeiros, não importando a capacidade contributiva do contribuinte. É direto, não havendo repasse jurídico do ônus econômico para um contribuinte de fato. A repercussão econômica ocorre para aquele que adquire o produto estrangeiro. Sua natureza é preponderantemente extrafiscal, derivada de sua vocação para regular o comércio exterior, especialmente o controle da entrada de produtos estrangeiros em território nacional.

1.1.2 Evolução histórica

O imposto de importação foi durante muito tempo o mais importante tributo nacional. Durante todo o período imperial, bem como até a década de 1940, foi a mais importante receita tributária. A principal razão para este fato decorre de a economia nacional ser eminentemente agrícola e claramente aberta a importações. Durante alguns exercícios fiscais, esta receita chegou a corresponder a praticamente dois terços da receita pública total, sendo que às vésperas da proclamação da república respondia por praticamente metade das receitas totais do governo[1].

Tal situação se manteve nos primórdios da República, visto que houve a manutenção pela Constituição de 1891 de boa parte da composição do sistema tributário nacional do Império, sem muitas alterações. A grande alteração, extremamente significativa, foi a adoção da forma federativa de Estado, exigindo que os novos entes federados (estados e municípios) fossem dotados de receitas próprias, de tal modo que lhes fosse assegurada a autonomia financeira.

---

[1] Cf. VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século*: anotações e reflexões para futuras reformas. Texto para discussão n. 405. Rio de Janeiro: Ipea, 1998.

O II continuou sendo a principal fonte de arrecadação nacional até a Constituição de 1934, especialmente durante a Primeira Guerra Mundial, em que detinha praticamente metade da receita total da União. No período, o recém-criado imposto de consumo correspondia a aproximadamente 10% da arrecadação. As restrições comerciais internacionais, decorrentes da guerra, impuseram a necessidade de um crescimento da atividade econômica interna, bem como das fontes de arrecadação sobre a atividade nacional, fazendo que a importância do imposto fosse reduzida para algo em torno de 35% da arrecadação da União.

Na década de 1930, foi finalmente superado pelo imposto de consumo como o mais importante tributo nacional, em termos de arrecadação, sendo que, a partir da décade de 1940, reduziu a sua participação de modo brutal. Desse momento em diante, estava fadado a perder a sua característica fiscal, de financiamento da União, e passaria a se tornar um imposto nitidamente de caráter extrafiscal, especialmente, após a década de 1950.

O II é desde a Constituição de 1891 um imposto de natureza federal, sendo que já previa em seu art. 7º, § 2º, a competência federal do imposto. Assim determinava o dispositivo que:

> *Art. 7º É de competência exclusiva da União decretar:*
> *[...]*
> 2 §*º Direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago impostos de importação* ;

Igualmente previa o art. 9º que:

> *Art. 9º [...]*
> 3 §*º Só é lícito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém ,o produto do imposto para o Tesouro federal* .

1.1.3 Função extrafiscal

A essencialidade da função extrafiscal do II encontra-se ressaltada pela importância dada à política de comércio exterior a ser adotada pelo país. Conforme o Título IX das Disposições Constitucionais Gerais:

> *Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.*

Esses mandamentos deverão ser observados pela legislação infraconstitucional, de modo a cumprir os objetivos constitucionais de controle do comércio exterior. Outra prova da função extrafiscal do II no controle das importações no país está no fato de que este imposto não precisa respeitar estritamente o princípio da legalidade, da anterioridade e da periodicidade mínima, que rege praticamente todos os demais impostos.

Em consonância com o texto constitucional, o art. 21 do CTN preceitua que o imposto deve perseguir os objetivos da política cambial e de comércio exterior do país. Assim:

> *Art. 21. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.*

Outro indicativo da importância fiscal do II pode ser observado pela reduzida relevância desta exação para o total da receita tributária por tributo e competência, dentre todos os tributos arrecadados nacionalmente[2]. Veja-se abaixo o quadro ilustrativo:

---

[2] Cf. *Estudos Tributários* n. 21. Carga tributária no Brasil – 2009 (análise por tributo e bases de incidência). Brasília: Receita Federal do Brasil, 2010, p. 13.

Receita tributária por tributo e competência – 2005 a 2009 (% do PIB)

Tributo	2005	2006	2007	2008	2009
Imposto sobre comércio exterior	0,42%	0,42%	0,46%	0,57%	0,51%

Cabe notar que o II representa mais do que 95% do total arrecadados dos impostos sobre o comércio exterior, representando o IE um valor absolutamente irrisório, incapaz de um valor numérico percentual expressivo.

1.1.4 Base normativa

O II possui previsão constitucional no art. 153, I, da CF/88, bem como as suas normas gerais se encontram nos arts. 20 a 22 do CTN. Regulamenta o imposto o Regulamento Aduaneiro, Decreto n. 6.759, de 5 de fevereiro de 2009.

1.1.5 Princípios constitucionais específicos aplicáveis

Além dos princípios constitucionais gerais aplicáveis a todos os tributos, o II possui uma relação particular com alguns princípios específicos, tais como a legalidade, a anterioridade e a periodicidade mínima (noventena).

1.1.5.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade não se aplica de modo absoluto em relação ao II, visto que a alteração de alíquotas segue as condições e os limites estabelecidos em lei, sendo facultado ao Poder Executivo proceder a majoração por meio de decreto, conforme o art. 154, IV, § 1º, da CF/88.

1.1.5.2 Princípio da anterioridade

O princípio da anterioridade, igualmente, não se aplica de modo absoluto em relação ao II, visto que a cobrança de alíquotas majoradas pode ser realizada no mesmo exercício em que o Decreto do Poder Executivo foi publicado, conforme o art. 150, § 1º, da CF/88.

1.1.5.3 Princípio da periodicidade mínima (noventena)

O princípio da periodicidade mínima de 90 dias (noventena), igualmente, não se aplica de modo absoluto em relação ao II, visto que a cobrança de alíquotas majoradas pode ser realizada no mesmo exercício em que o Decreto do Poder Executivo foi publicado, sem precisar respeitar o prazo mínimo de 90 dias entre a instituição e a cobrança do imposto, conforme o art. 150, § 1º, da CF/88.

1.1.6 Aspecto material

O aspecto material do II está vinculado à conduta de importar produto estrangeiro. Conforme o texto constitucional, o imposto incide sobre: "Art. 153. [...] I – importação de produtos estrangeiros". Dessa forma, surge a obrigação tributária quando ocorre o fato jurídico de ingresso de produto estrangeiro em território nacional. O produto estrangeiro deve ser entendido como produto que ingressa com intuito de incorporar-se ao ambiente econômico nacional. Estão fora da incidência do imposto de importação entradas de bens sem significado econômico. O ingresso, por sua vez, se caracteriza como uma ocorrência jurídica e não meramente física.

Não basta que a mercadoria penetre em território nacional, esta entrada deve ser realizada conforme o disposto na legislação pátria. O simples cruzar de águas territoriais não implica o "ingresso", este deve ocorrer conforme a linguagem jurídica e legal, ou seja, por meio de determinados pontos previamente estabelecidos e conforme o procedimento previsto. Tal situação indicará o momento de incidência do imposto de importação. Somente no momento de ingresso (jurídico) é que está composta a hipótese de incidência que fará surgir a obrigação tributária.

O II incide, inclusive, sobre bagagem de viajante e sobre bens enviados como presente ou amostra, ou a título gratuito[3] (Decreto n. 1.789, de 12 de janeiro de 1996, art. 62). Considera-se estrangeira, para fins de incidência do imposto, a mercadoria nacional ou nacionalizada exportada, que retorne ao País, salvo se[4]:

– enviada em consignação e não vendida no prazo autorizado;

– devolvida por motivo de defeito técnico, para reparo ou para substituição;

– por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador;

– por motivo de guerra ou de calamidade pública; ou

– por outros fatores alheios à vontade do exportador.

O imposto não incide sobre:

– mercadoria estrangeira que, corretamente descrita nos documentos de transporte, chegar ao País por erro inequívoco ou comprovado de expedição, e que for redestinada ou devolvida para o exterior;

– mercadoria estrangeira idêntica, em igual quantidade e valor, e que se destine à reposição de outra anteriormente importada que se tenha revelado, após o desembaraço aduaneiro, defeituosa ou imprestável para o fim a que se destinava;

– mercadoria estrangeira que tenha sido objeto da pena de perdimento;

– mercadoria estrangeira devolvida para o exterior antes do registro da declaração de importação;

– mercadoria estrangeira avariada ou que se revele imprestável para os fins a que se destinava, desde que seja destruída sob controle aduaneiro, antes do desembaraço aduaneiro, sem ônus para a Fazenda Nacional; e

– mercadoria estrangeira em trânsito aduaneiro de passagem, acidentalmente destruída.

Para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das regras gerais para interpretação, das regras gerais complementares e das notas complementares e, subsidiariamente, das notas explicativas do sistema

---

[3] Art. 69, parágrafo único, do RA.

[4] Art. 70 do RA.

harmonizado de designação e de codificação de mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas[5].

1.1.7 Aspecto temporal

Incide o II no momento da entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro. Considera-se entrada no território aduaneiro:

– a mercadoria que conste como importada e cujo extravio tenha sido apurado pela administração aduaneira;

– na data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo;

– no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de:

a) bens contidos em remessa postal internacional não sujeitos ao regime de importação comum;

b) bens compreendidos no conceito de bagagem, acompanhada ou desacompanhada;

c) mercadoria constante de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria tenha sido apurado pela autoridade aduaneira; ou

d) mercadoria estrangeira que não haja sido objeto de declaração de importação, na hipótese em que tenha sido consumida ou revendida, ou não seja localizada;

– na data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento da mercadoria;

– na data do registro da declaração de admissão temporária para utilização econômica;

– de mercadoria à qual tenha sido aplicado o regime de exportação temporária, ainda que descumprido o regime.

---

[5] Decreto-lei n. 1.154/71.

1.1.8 Aspecto territorial

O II tem aspecto territorial por incidir sobre todos os fatos jurídicos ocorridos em território aduaneiro, ou seja, em todo o território nacional e abrange[6]:

– a zona primária, constituída pelas seguintes áreas demarcadas pela autoridade aduaneira local:

a) a área terrestre ou aquática, contínua ou descontínua, nos portos alfandegados;

b) a área terrestre, nos aeroportos alfandegados; e

c) a área terrestre, que compreende os pontos de fronteira alfandegados;

– a zona secundária, que compreende a parte restante do território aduaneiro, nela incluídas as águas territoriais e o espaço aéreo;

– as zonas de processamento de exportação são consideradas zona primária.

São recintos alfandegados aquelas repartições de aduaneira competente, na zona primária ou na zona secundária, a fim de que neles possam ocorrer, sob controle aduaneiro, movimentação, armazenagem e despacho aduaneiro de: mercadorias, bagagem de viajantes procedentes do exterior, ou a ele destinados; remessas postais internacionais e instalação de lojas francas.

Os portos secos são recintos alfandegados de uso público nos quais são executadas operações de movimentação, armazenagem e despacho aduaneiro de mercadorias e de bagagem, sob controle aduaneiro.

A fiscalização aduaneira poderá ser ininterrupta, em horários determinados, ou eventual, nos portos, aeroportos, pontos de fronteira e recintos alfandegados, podendo determinar os horários e as condições de realização dos serviços aduaneiros.

1.1.9 Aspecto pessoal

Considera-se contribuinte aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador, ou seja, aquele que promove a entrada de mercadoria estrangeira no

---

[6] Cf. art. 3º do RA.

território aduaneiro. São considerados contribuinte, também, o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada. Assim determina o art. 22 do CTN que:

> *Art. 22. Contribuinte do imposto é:*
> *I – o importador ou quem a lei a ele equiparar;*
> *II – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.*

A lei pode igualmente determinar como responsáveis pelo pagamento do tributo sujeito que não possua relação direta com o fato gerador, mas que se torna responsável em virtude de lei. São responsáveis pelo imposto o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno; o depositário, ou seja, aquele que possuir a custódia de mercadoria sob controle aduaneiro ou qualquer outra pessoa que a lei assim designar. Serão considerados responsáveis o adquirente ou o cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto; o representante, no País, do transportador estrangeiro; o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; o expedidor ou o operador de transporte multimodal; bem como qualquer outra designada em lei.

As mercadorias apreendidas podem receber diversas destinações, tais como: venda, mediante leilão, a pessoas jurídicas ou físicas; incorporação a órgãos públicos; incorporação a entidades sem fins lucrativos declaradas de utilidade pública; destruição ou inutilização. Os bens vendidos em leilão sofrerão a incidência dos impostos devidos, inclusive, se for o caso, do imposto de importação. Desse modo, aquele que vier a arrematar produtos apreendidos ou abandonados deverá proceder ao pagamento do imposto de importação. Os leilões deverão ser realizados com observância da Lei de Licitações (Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993), cabendo à Secretaria da Receita Federal a administração e alienação dos bens apreendidos.

É considerado contribuinte do imposto[7]:

– o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada

[7] Cf. art. 104 do RA.

de mercadoria estrangeira no território aduaneiro;

– o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente; e

– o adquirente de mercadoria entrepostada.

É responsável pelo imposto:

– o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno:

– o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro (Decreto-lei n. 37/66, art. 32, *caput*, inciso II, com a redação dada pelo Decreto-lei n. 2.472/88, art. 1º); ou

– qualquer outra pessoa que a lei assim designar.

É responsável solidário[8]:

– o adquirente ou o cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;

– o representante, no País, do transportador estrangeiro;

– o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;

– o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora;

– o expedidor, o operador de transporte multimodal ou qualquer subcontratado para a realização do transporte multimodal; e

– o beneficiário de regime aduaneiro suspensivo destinado à industrialização para exportação, no caso de admissão de mercadoria no regime por outro beneficiário, mediante sua anuência, com vistas à execução de etapa da cadeia industrial do produto a ser exportado.

São imunes às importações realizadas:

– pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal, pelos territórios, pelos municípios e pelas respectivas autarquias;

– pelos partidos políticos e pelas instituições de educação ou de assistência

---

[8] Cf. art. 106 do RA.

social;

– importação de livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão.

São isentos do II:

– pelas missões diplomáticas e repartições consulares de caráter permanente e pelos respectivos integrantes;

– pelas representações de organismos internacionais de caráter permanente, inclusive os de âmbito regional, dos quais o Brasil seja membro, e pelos respectivos integrantes;

– pelas instituições científicas e tecnológicas e por cientistas e pesquisadores;

– amostras e remessas postais internacionais, sem valor comercial;

– bagagem de viajantes procedentes do exterior ou da Zona Franca de Manaus;

– bens adquiridos em loja franca, no País;

– bens trazidos do exterior, no comércio característico das cidades situadas nas fronteiras terrestres;

– bens importados sob o regime aduaneiro especial de *drawback*, na modalidade de isenção;

– gêneros alimentícios de primeira necessidade, fertilizantes e defensivos para aplicação na agricultura ou na pecuária, bem como matérias-primas para sua produção no País;

– bens importados pelas áreas de livre comércio; e

– importações efetuadas para a Zona Franca de Manaus e para a Amazônia Ocidental.

1.1.10 Aspecto quantitativo

A base de cálculo do imposto terá as suas características relacionadas ao tipo de alíquota utilizada. Assim, conforme o art. 20 do CTN:

> *Art. 20. A base de cálculo do imposto é:*
>
> *I – quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;*

A alíquota é considerada específica quando for utilizada como fator de cálculo um valor fixo que incide sobre determinada quantidade ou unidade de produtos, assim, por exemplo: um valor fixo por litros, metros ou quilos de determinado produto. Quanto maior o número de unidades, independentemente do preço, maior será o valor a ser cobrado. Tal previsão encontra-se no art. 149, III, b, da EC n. 33/2001.

> *Art. 20. A base de cálculo do imposto é:*
> *[...]*
> *II – quando a alíquota seja ad valorem, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País.*

A alíquota *ad valorem* decorre da utilização de um percentual sobre o preço do produto. Assim, quanto maior o preço maior será o tributo cobrado. Dessa forma, torna-se necessária a determinação do sentido de "preço", para o adequado cálculo da obrigação tributária. Define o CTN que o preço normal como aquele que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País. Trata-se, portanto, de uma presunção, dado que permite a administração fazendária afastar o preço praticado e aplicar o "preço *de mercado*", ou seja, o preço calculado em condições normais de concorrência livre. Conforme o Regulamento Aduaneiro, toda mercadoria deverá ter o seu valor aduaneiro apurado segundo as normas do art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) de 1994. Integram o valor aduaneiro o custo de transporte, os gastos relativos à carga e seu manuseio, bem como o custo do seguro da mercadoria. O STJ entendeu que integram os serviços de capatazia, tais como carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação, genericamente denominados de atividade de capatazia, integram o valor aduaneiro[9].

A previsão de alíquotas *ad valorem* para o imposto de importação, com base no valor aduaneiro da mercadoria, encontra fundamento constitucional no art. 149, III,

---

[9] Tema Repetitivo 1014 do STJ.

a, conforme a EC n. 33/2001.

Determina, no entanto, o art. 20 do CTN que a base de cálculo do imposto será o preço da arrematação, quando se tratar de produto apreendido ou abandonado e levado a leilão. Assim:

> *Art. 20. A base de cálculo do imposto é:*
>
> *[...]*
>
> *III – quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação.*

Versa esse dispositivo sobre a base de cálculo de produtos estrangeiros que foram apreendidos ou abandonados. Consideram-se bens apreendidos aqueles que ingressaram no país irregular ou ilegalmente e, portanto, estão sob domínio da administração tributária. Nesse caso, em face da conduta ilícita ou irregular, sofreu o contribuinte o perdimento do bem em prol da Fazenda Pública. Os bens abandonados são aqueles que não permitem a determinação do proprietário ou que este perdeu o interesse de realizar os poderes inerentes à propriedade e estes são transferidos para o erário público. Trata-se, por exemplo, do caso de produtos abandonados em armazéns ou depósitos sem que tenha havido o devido pagamento dos tributos. Será abandonada a mercadoria que conste como tendo sido importada e cujo extravio venha a ser apurado pela administração aduaneira.

A base de cálculo do II, em conformidade com o disposto no art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) 1994 – Acordo de Valoração Aduaneira[10], é[11]:

– quando a alíquota for *ad valorem*, o valor aduaneiro apurado segundo as normas do art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) 1994; e

– quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria expressa na unidade de medida estabelecida.

Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração

---

[10] Ratificado pelo Decreto Legislativo n. 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto n. 1.355, de 30 de dezembro de 1994.

[11] Cf. 75 do RA.

utilizado:

– o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

– os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I; e

– o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas anteriormente.

Cabe observar que em diversas situações uma mercadoria é transportada com outras, sendo que, nesse caso, o custo do seguro e do transporte de cada mercadoria será obtido mediante a divisão do valor total do transporte proporcionalmente aos pesos líquidos das mercadorias. Por sua vez, não integram:

– os encargos relativos à construção, à instalação, à montagem, à manutenção ou à assistência técnica, relacionados com a mercadoria importada, executados após a importação; e

– os custos de transporte e seguro, bem como os gastos associados ao transporte, incorridos no território aduaneiro.

No caso de produtos contendo *software*, entende-se que o imposto incide tão somente sobre o valor aduaneiro de suporte físico que contenha dados ou instruções para equipamento de processamento de dados.

1.1.11 Do regime de tributação simplificada

O regime de tributação simplificada é o que permite a classificação genérica, para fins de despacho de importação, de bens integrantes de remessa postal internacional, mediante a aplicação de alíquotas diferenciadas do imposto de importação, e isenção do imposto sobre produtos industrializados, da contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

1.1.12 Do regime de tributação especial

O regime de tributação especial é o que permite o despacho de bens integrantes de bagagem mediante a exigência tão somente do imposto de importação, calculado pela aplicação da alíquota de 50% sobre o valor do bem. Aplica-se o regime de tributação especial aos bens:

– compreendidos no conceito de bagagem, no montante que exceder o limite de valor global permitido; e

– adquiridos em lojas francas de chegada, no montante que exceder o limite de isenção, previsto na legislação.

1.1.13 Alíquotas

Cabe igualmente ressaltar que o II é um imposto com função essencialmente extrafiscal e, portanto, não precisa obedecer rigorosamente o princípio da legalidade, podendo ser excepcionado com o fim de atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

> *Art. 21. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.*

Alteração de alíquotas por parte do Poder Executivo é uma das exceções constitucionais previstas ao princípio da legalidade, no art. 153, § 1º, da CF/88. Determina o art. 150, I, da CF/88 a proibição a União, estados, Distrito Federal ou municípios instituir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça. A excepcionalidade da alteração de alíquotas ou base de cálculo do imposto de importação decorre de sua natureza eminentemente extrafiscal, ou seja, capaz de permitir a utilização do tributo com função diversa da mera busca de arrecadação fiscal.

Permite-se ao Poder Executivo manejar as alíquotas e sua base de cálculo como forma de promoção da política comercial externa. As alíquotas serão

calculadas em conformidade com a Tarifa Externa Comum (TEC). Compete à Câmara de Comércio Exterior alterar as alíquotas do imposto, em conformidade com as condições e os limites na lei. Determinou o art. 1º do Decreto-lei n. 2.162, de 19 de setembro de 1984, o limite máximo de 60% de alteração de alíquota *ad valorem* do imposto, assim:

> *Art. 1º [...]*
> 1 §º *É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.*

Ao Executivo federal compete alterar as alíquotas dos impostos, conforme decisão da Câmara de Comércio Exterior, observadas as condições e os limites estabelecidos em lei[12].

1.2 Imposto sobre as exportações (IE)

1.2.1 Características

O IE é um imposto federal, real, direto e de função extrafiscal. Trata-se de um imposto federal por força do art. 153, I, do texto constitucional. O imposto de exportação é de competência federal, não podendo ser instituído pelos estados e municípios, mesmo que sob outra denominação. É um imposto real visto que incide sobre de produtos nacionais ou nacionalizados, não importando a capacidade contributiva do contribuinte. É um imposto direto, visto que não há translação do para um contribuinte de fato, visto que a repercussão econômica ocorre para aquele que exporta produtos nacionais ou nacionalizados. É um imposto que possui natureza preponderantemente extrafiscal, visto que o imposto pretende claramente a regulação do comércio exterior, sobretudo o controle da saída de produtos nacionais de território nacional.

---

[12] Cf. Lei n. 8.085, de 23 de outubro de 1990, art. 1º, *caput* e parágrafo único, este com a redação dada pela Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, art. 52.

1.2.2 Evolução histórica

O imposto de exportação nunca foi um imposto relevante em termos de arrecadação para o País, caracterizando-se essencialmente como um imposto com função extrafiscal. O IE era inicialmente, quando da Constituição de 1891, um imposto de natureza estadual, sendo que já previa em seu art. 9º, § 1º, a competência estadual do imposto. Assim determinava o dispositivo que:

> *Art. 9º É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos* :
> *§ 1º sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;*

Na Constituição de 1934, continuou sendo de competência estadual, contudo previa um limitador de 10% sobre a alíquota *ad valorem* a ser cobrada. Assim determinava o o art. 8º do texto constitucional que:

> *Art. 8º Também compete privativamente aos Estados:*
> *I – decretar impostos sobre:*
> *[...]*
> *f) exportação das mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento ad valorem , vedados quaisquer adicionais;*

A Constituição de 1946 manteve a competência estadual, mas limitou ainda mais o percentual máximo a ser cobrado de imposto para 5%. Assim determinava o art. 19 da supracitada norma, ao prescrever que:

> *Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre:*
> *[...]*
> *V – exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de cinco por cento ad valorem, vedados quaisquer adicionais;*

A Constituição de 1967 alterará radicalmente a competência do IE e corretamente atribuirá à União, dado que a política de comércio exterior deve estar unificada no poder central de planejamento econômico. Assim determinava o art. 22 do texto constitucional anterior que:

Art. 22. Compete à União decretar impostos sobre:

[...]

II – exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados.

A Constituição de 1988 manterá a competência federal do tributo, bem como excluirá a possibilidade de imposição de impostos estaduais sobre a saída de produtos para o exterior ou mesmo para outras unidades da federação.

1.2.3 Função extrafiscal

A essencialidade da função extrafiscal do IE encontra-se ressaltada pela importância dada à política de comércio exterior a ser adotada pelo país. Conforme o Título IX das Disposições Constitucionais Gerais:

Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.

Estes mandamentos deverão ser observados pela legislação infraconstitucional, de modo a cumprir os objetivos constitucionais de controle do comércio exterior. Outra prova da função extrafiscal do IE no controle das importações no país está no fato de que este imposto não precisa respeitar estritamente o princípio da legalidade, da anterioridade e da periodicidade mínima, que rege praticamente todos os demais impostos.

Em consonância com o texto constitucional, o art. 21 do CTN preceitua que o imposto deve perseguir os objetivos da política cambial e de comércio exterior do país. Assim:

Art. 21. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

Outro indicativo da reduzida importância fiscal do IE pode ser observado pela reduzida relevância desta exação para o total da receita tributária por tributo e

competência, dentre todos os tributos arrecadados nacionalmente. Veja-se o quadro ilustrativo:

Receita tributária por tributo e competência – 2006 a 2010 ($ milhões)[13]

Tributo	2006	2007	2008	2009	2010
Imposto de Importação	9.817,24	12.157,08	17.069,18	15.838,60	21.071,93
Imposto de Exportação	42,36	60,85	34,82	65,89	47,04

Cabe notar que, dentre os impostos sobre o comércio exterior, o II isoladamente representa mais do que 95% do total arrecadados dos impostos sobre o comércio exterior, representando o IE um valor absolutamente irrisório, incapaz de um valor numérico percentual expressivo.

1.2.4 Base normativa

O IE possui previsão constitucional no art. 153, II, da CF/88, bem como as suas normas gerais se encontram nos arts. 23 a 28 do CTN. Cabe ressaltar a importância do Regulamento Aduaneiro, Decreto n. 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, para a regulação do imposto.

Ao imposto de exportação se aplica, subsidiariamente, no que couber, a legislação relativa ao imposto de importação[14]. Compete igualmente à Câmara de Comércio Exterior que expedirá as normas necessárias à administração do imposto, respeitadas as atribuições do Conselho Monetário Nacional[15].

[13] Cf. Carga Tributária no Brasil – 2016 (análise por tributo e bases de incidência). Brasília: Receita Federal do Brasil, 2016, p. 38.
[14] Cf. art. 235 do RA e Decreto-lei n. 1.578, de 1977, art. 8º.
[15] Cf. art. 236 do RA e Decreto-lei n. 1.578, de 1977, art. 10, com a redação dada pela Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, art. 51.

1.2.5 Princípios constitucionais específicos aplicáveis

Além dos princípios constitucionais gerais aplicáveis a todos os tributos, o IE possui uma relação particular com alguns princípios específicos, tais como a legalidade, a anterioridade e a periodicidade mínima (noventena).

1.2.5.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade não se aplica de modo absoluto em relação ao IE, visto que a alteração de alíquotas segue as condições e os limites estabelecidos em lei, sendo facultado ao Poder Executivo proceder a majoração por meio de decreto, conforme o art. 154, IV, § 1º, da CF/88.

1.2.7 Princípio da anterioridade

O princípio da anterioridade, igualmente, não se aplica de modo absoluto em relação ao IE, visto que a cobrança de alíquotas majoradas pode ser realizada no mesmo exercício em que o Decreto do Poder Executivo foi publicado, conforme o art. 150, § 1º, da CF/88.

1.2.8 Princípio da periodicidade mínima (noventena)

O princípio da periodicidade mínima de 90 dias (noventena), igualmente, não se aplica de modo absoluto em relação ao IE, visto que a cobrança de alíquotas majoradas pode ser realizada no mesmo exercício em que o Decreto do Poder Executivo foi publicado, sem precisar respeitar o prazo mínimo de 90 dias entre a instituição e a cobrança do imposto, conforme o art. 150, § 1º, da CF/88.

1.2.6 Aspecto material

O imposto de exportação possui previsão constitucional no art. 153, II, da CF/88 e regulamentação no Decreto n. 4.543, de 26 de dezembro de 2002. Determina

o art. 23 do CTN que o imposto incide:

> *Art. 23. O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional.*

O ingresso, por sua vez, se caracteriza como uma ocorrência jurídica e não meramente física. Não basta que a mercadoria penetre em território nacional, esta entrada deve ser realizada conforme o disposto na legislação pátria. O simples cruzar de águas territoriais não implica o "ingresso", este deve ocorrer conforme a linguagem jurídica e legal, ou seja, por meio de determinados pontos previamente estabelecidos e conforme o procedimento previsto. Tal situação indicará o momento de incidência do imposto de exportação. Somente no momento de ingresso (jurídico) é que está composta a hipótese de incidência que fará surgir a obrigação tributária. O imposto incide sobre os produtos nacionais ou nacionalizados.

Consideram-se produtos nacionalizados as mercadorias estrangeiras importadas a título definitivo. Compete à Câmara de Comércio Exterior determinar as mercadorias sujeitas à incidência do imposto. Ocorre o fato gerador quando da saída da mercadoria do território aduaneiro, ou seja, na data do registro de exportação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), conforme o art. 1º, § 1º, do Decreto-lei n. 1.578/77.

1.2.7 Aspecto temporal

O imposto de exportação tem como fato gerador a saída da mercadoria do território aduaneiro. Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador na data de registro do registro de exportação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex)[16].

---

[16] Cf. art. 213 do RA.

1.2.8 Aspecto territorial

O IE incide sobre todo o território aduaneiro.

Entende-se como lugar da entrega o porto ou lugar de saída da mercadoria. A exportação de produtos nacionais sem que tenha ocorrido sua saída do território brasileiro somente será admitida quando o pagamento for efetivado em moeda estrangeira e a venda for para: empresa sediada no exterior (nas atividades de pesquisa ou lavra de jazidas de petróleo e de gás natural e para ser totalmente incorporada a produto final exportado para o Brasil) ou órgão ou entidade de governo estrangeiro ou organismo internacional, para ser entregue, no País, à ordem do comprador. Será, também, considerada exportada a mercadoria nacional admitida no regime aduaneiro especial de depósito alfandegado certificado.

1.2.9 Aspecto pessoal

É contribuinte de IE o exportador ou quem a lei a ele equiparar, nos termos do art. 27 do CTN. Considera-se exportador aquele que praticou o fato jurídico de exportar "para o exterior", ou seja, fazer sair mercadoria do território aduaneiro. A saída de território aduaneiro é considerada em sentido jurídico e não físico. Para ser caracterizado como exportador, não é necessário ser comerciante, industrial ou produtor; bem como não é necessário que as operações realizem-se de modo habitual ou com intuito de lucro. Pode a lei equiparar a exportador qualquer sujeito de direito. A equiparação deve ser realizada sob determinadas condições, especialmente, o disposto no art. 128 do CTN, que determina que a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. Não poderia a lei equiparar quem não possua nenhuma vinculação com o fato gerador.

Estabelece o art. 217 do RA que será considerado contribuinte do imposto o exportador qualquer pessoa que promova a saída de mercadoria do território aduaneiro.

As empresas comerciais exportadoras possuem um regime tributário especial, em razão das operações que realizam. São empresas desse tipo as que cumprirem as seguintes determinações:

i) estar registrada no registro especial na Secretaria de Comércio Exterior e na Secretaria da Receita Federal do Brasil, de acordo com as normas aprovadas pelos Ministros de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Fazenda, respectivamente;

ii) estar constituída sob a forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto; e

iii) possuir capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

Assim, as operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação[17], terão tratamento diferenciado, por força do Decreto-lei n. 1.248, de 29 de novembro de 1972, art. 1º, *caput*; e Lei n. 8.402/92, art. 1º, § 1º.

1.2.10 Aspecto quantitativo

A base de cálculo do imposto é o preço normal que a mercadoria, ou sua similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, observadas as normas expedidas pela Câmara de Comércio Exterior (Decreto-lei n. 1.578/77, art. 2º, *caput*, com a redação dada pela Medida Provisória n. 2.158-35/2001, art. 51).

A base de cálculo do imposto está prevista no art. 24 do CTN que assim determina:

> *Art. 24. A base de cálculo do imposto é:*
> *I – quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;*

Tal como no caso do imposto de importação ocorre em relação ao imposto de exportação a utilização de alíquota específica. A alíquota será específica quando for

[17] Cf. art. 228 do RA.

fixa para determinada para unidade de medida. No entanto, quando a alíquota seja *ad valorem*, a base de cálculo será considerada o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência.

A alíquota *ad valorem* é utilizada em relação ao imposto de exportação tal como em relação ao imposto de importação. A determinação do "preço normal" é de praticabilidade questionável pela doutrina. A doutrina e a jurisprudência têm aceito que a administração tributária de uma pauta de valores mínimos para o cálculo do imposto. Cabe à Câmara de Comércio Exterior determinar a base de cálculo do imposto que a mercadoria alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional.

Somente no caso de o preço da mercadoria ser de difícil apuração ou for suscetível de variações bruscas no mercado internacional, poderá a Secretaria de Comércio Exterior (Secex) fixar critérios específicos ou uma pauta de valor mínimo. O preço de venda das mercadorias exportadas não poderá ser inferior ao seu custo de aquisição ou de produção, acrescido dos impostos e das contribuições incidentes e da margem de lucro de 15% sobre a soma dos custos, mais impostos e contribuições. O cálculo do imposto será realizado pela aplicação da alíquota de 30% sobre a base de cálculo.

Quando o preço da mercadoria for de difícil apuração ou for suscetível de oscilações bruscas no mercado internacional, a Câmara de Comércio Exterior fixará critérios específicos ou estabelecerá pauta de valor mínimo, para apuração da base de cálculo.

Entende-se, para fins de cálculo do imposto, que se considera a entrega como efetuada no porto ou lugar da saída do produto, deduzidos os tributos diretamente incidentes sobre a operação de exportação e, nas vendas efetuadas a prazo superior aos correntes no mercado internacional o custo do financiamento.

Determina o CTN que a lei pode adotar como base de cálculo a parcela do valor ou do preço, referidos no artigo anterior, excedente de valor básico, fixado de acordo com os critérios e dentro dos limites por ela estabelecidos, conforme o art. 25.

Trata-se de norma de redação considerada, injustamente, como obscura e pouco esclarecedora de seu sentido. Alerta a doutrina, contudo, a importância do

dispositivo, visto que a norma se refere a um modo de impedir o desabastecimento do mercado nacional de determinadas mercadorias. Dessa forma, pode a lei adotar como base de cálculo a parcela do valor ou do preço excedente ao valor básico. Assim, ocorrerá a incidência do imposto somente a partir do montante que exceder o preço excedente. Tal situação permite tornar as condições de pagamento do mercado externo menos atrativas e evitar o desabastecimento de produtos no mercado interno. Questiona-se, contudo, se o manejo da própria alíquota do imposto de exportação não poderia produzir o mesmo efeito econômico pretendido por essa norma atuando como inibidor do desabastecimento.

A bagagem do viajante também recebe tratamento especial, visto que os bens integrantes desta, acompanhada ou desacompanhada, de viajante que se destine ao exterior, estão isentos do imposto[18].

1.2.11 Alíquota

A alíquota do IE obedece aos ditames da sua função extrafiscal e, portanto, está vinculada à regulação da política cambial e do comércio exterior, sendo que a Câmara de Comércio Exterior poderá reduzir ou aumentar a alíquota do imposto[19]. Contudo, em caso de elevação, a alíquota do imposto não poderá ser superior a 150%[20].

A CF/88, diferentemente da Constituição anterior, permite ao Executivo tão somente a alteração das alíquotas do imposto de exportação, conforme o art. 153, § 1º. Não há permissão constitucional para a alteração da base de cálculo do imposto por parte do Poder Executivo. Esta deverá ocorrer tão somente por lei. Desse modo, a possibilidade de a administração tributária estabelecer a pauta de valores para a apuração do imposto é vedada. A possibilidade de alteração das alíquotas do imposto de exportação pelo Poder Executivo coaduna-se com a função extrafiscal

---

[18] Cf. art. 224 do RA e Norma de Aplicação relativa ao Regime de Bagagem no Mercosul, art. 16, item 1, aprovada pela Decisão CMC n. 18/94, e internalizada pelo Decreto n. 1.765/95.
[19] Cf. Decreto-lei n. 1.578/77, art. 3º, *caput*, com a redação dada pela Lei n. 9.716/98, art. 1º.
[20] Cf. Decreto-lei n. 1.578/77, art. 3º, parágrafo único, com a redação dada pela Lei n. 9.716/98, art. 1º.

que o imposto cumpre. Compete à Câmara de Comércio Exterior reduzir ou aumentar a alíquota do imposto. A alteração da alíquota do imposto não poderá ser superior a 150%. A alteração poderá ocorrer no mesmo exercício fiscal, sem necessidade de observância do princípio da anterioridade (art. 150, III, *b*, da CF/88). Não há necessidade, igualmente, que o imposto de exportação obedeça ao prazo de 90 dias entre a cobrança e a publicação da lei que alterou o imposto, previsto no art. 150, III, *c*.

Outro dispositivo a ser observado é o que determina que a "receita líquida do imposto destina-se à formação de reservas monetárias, na forma da lei", conforme o art. 28 do CTN. Esse dispositivo reafirma o caráter extrafiscal do imposto de exportação, na medida em que este está vinculado ao reforço da política de comércio exterior e cambial, por meio do reforço à formação de reservas monetárias. Questiona-se se esta regra se encontra recepcionada pela atual Constituição, em face do disposto no art. 167, IV, da CF/88, que veda a vinculação de impostos a órgão, fundo ou despesa, com exceção das situações expressamente previstas no texto constitucional. Apesar do reforço ao caráter extrafiscal desse imposto, não cremos que se admita a limitação à utilização das receitas líquidas do imposto tão somente para a formação de reservas. Tal ditame somente pode subsistir como indicação e não como comando imperativo, ou seja, a sua recepção pela ordem constitucional somente é admitida no caso de não produzir ofensa ao dispositivo do art. 167, IV, da CF/88.

1.3 Imposto sobre a renda (IR)

1.3.1 Características

A doutrina tem apresentado a evolução da tributação geralmente em cinco fases, incidentes sobre fenômenos distintos da manifestação de riqueza, ou seja, sobre: i) o indivíduo (capitação); ii) o patrimônio; iii) a despesa individual; iv) o produto do capital; e, finalmente, sobre v) o rendimento[21]. Como se pode notar, a

---

[21] Cf. CORREA, Walter Barbosa. História legislativa do imposto de renda no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imposto de renda – conceitos, princípios e comentários*. São Paulo: Atlas, 1996.

tributação do rendimento é em regra a forma mais sofisticada e mais tardia na evolução de financiamento fiscal da esfera pública de uma ordem econômica.

Trata-se de um tributo altamente complexo, exigindo uma carga gigantesca de requerimentos, declarações, provas e outros elementos de determinação da base de cálculo. Seus críticos alegam que se trata de um tributo que desencoraja a busca do lucro e do empreendedorismo, transformando o Estado em sócio oculto dos contribuintes, sem contrapartidas efetivas. A sua complexidade tem levantado, inclusive, questões sobre a sua permanência no futuro.

De outro lado, autores altamente liberais criticaram duramente este imposto como uma das formas de coletivização da riqueza, dentre os quais se destaca Frank Chodorov[22]. Para este autor, o imposto sobre a renda é uma forma de socialização ou de pavimentação do caminho da planificação e do coletivismo[23]. Para Chodorov, o imposto sobre a renda e o imposto sobre heranças eram os piores tipos de tributos, pois implicavam a recusa ao caráter de direito natural da propriedade[24]. Entendemos justamente de modo inverso, tanto a tributação da propriedade como a tributação do consumo possuem dificuldades significativas em diferenciar os contribuintes e a sua renda e pecam pela regressividade da tributação. Assim, o imposto sobre a renda possui a virtude de melhor encontrar a capacidade contributiva, respeitar a neutralidade fiscal e financiar os direitos fundamentais.

1.3.2 Origem

A tributação da renda é uma atividade fiscal recente na história, principalmente em virtude da complexidade dos conceitos envolvidos nesta modalidade de imposição tributária. Diversos são os conceitos que devem ser pressupostos para permitir uma adequada legislação: conceito de renda (*income*), a presença de uma contabilidade acurada (*reasonably accurate accounts*), conceito de

---

[22] Frank Chodorov (1887–1966) foi membro do grupo denominado Velha Direita (*Old Right*), que era um grupo de libertários de direita que pregavam contra a guerra e contra a política do *New Deal*.
[23] Cf. CHODOROV, Frank. The Income Tax: Root of all Evil. New York: The Devin-Adair Company, 1954. Onlineedition. The Ludwig von Mises Institute, p. 8. Disponível em: <http://www.mises.org/etexts/rootofevil.pdf>. Acesso em: 28 de abril de 2015, às 17:31 horas.
[24] Idem.

renda real e a distinção com conceitos similares de receita, faturamento e lucro.

Trata-se de uma modalidade de tributação diferente daquela praticada durante séculos de incidência sobre o patrimônio ou a propriedade, visto que exige uma atenção sobre o fenômeno do desenvolvimento dinâmico da renda e não apenas do seu aspecto estático.

Os antecedentes do imposto de renda têm sido buscados no ano 10 da China Imperial, em que o imperador Wang Mang teria instituído o imposto de 10% sobre os lucros de profissionais e trabalhadores especializados. O primeiro tipo de imposto sobre a renda é creditado, contudo, a William Pitt, the Younger na Grã-Bretanha, na previsão do orçamento de dezembro de 1798, para o pagamento de armas nas guerras napoleônicas.

Pitt realizou a formação de uma grande coalizão de países europeus contra a França, envolvendo, em 1793, Rússia, Prússia, Áustria, Espanha, Portugal e alguns reinos germânicos. Após algumas vitórias iniciais, a coalização passou a sofrer terríveis derrotas e Pitt foi forçado a aumentar os impostos e tomar empréstimos no valor de £18 milhões. O problema tornou-se cada vez pior, a tal ponto que as massas exigiam frente ao parlamento "pão", "paz" e "fora Pitt" (*Bread, Peace and no Pitt*). A crise chegou a tal ponto que a Inglaterra tentou a paz com França, que não foi aceita, exigindo a criação de novos impostos.

Foram criadas tarifas sobre cavalos e tabaco, depois sobre chá, açúcar e destilados, mesmo assim, em novembro de 1797, o déficit orçamentário chegava a £22 milhões. Finalmente em dezembro de 1798, William Pitt criou o novo imposto progressivo sobre a renda (*graduated income tax*). Iniciando com 120th sobre rendas de *60 libras esterlinas* e aumentando até atingir 10% de rendas superiores a *200 libras esterlinas.* Os resultados não foram plenamente satisfatórios, sendo arrecadado apenas £6 milhões de uma previsão inicial de £10 milhões para 1799. Trata-se, em teoria, de um tributo temporário que deve ser aprovado ano após ano pelo parlamento[25]. Acabou desaparecendo e retornando com nova estrutura em 1842[26].

---

[25] Cf. AULT, Hugh J.; ARNOLD, Brian J. *Comparative income taxation*: a structural analysis. New York: Aspen, 2005, p. 115.
[26] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, v. V. Os Tributos na Constituição. p. 114.

Nos *Estados Unidos*, o imposto sobre a renda foi estabelecido em julho de 1861 com o objetivo de financiar a Guerra Civil e afetava apenas 1% dos contribuintes norte-americanos, em virtude de uma generosa isenção, sendo revogado já em 1872. Era estabelecido de modo proporcional, em uma alíquota de 3% de todos os rendimentos superiores a 600 dólares. Em 1895, foi novamente instituído para indivíduos e pessoas jurídicas (*corporations*), entretanto, a Suprema Corte (*US Supreme Court*) declarou este ato como inconstitucional, porque faltava ao Congresso autoridade (*lack of authority*) para estabelecer imposto de renda sobre as pessoas físicas sem a determinação proporcional (*apportionament*) entre os Estados membros em função da sua população[27] (art. 1º, §§ 2º e 9º, da Constituição). Somente com a aprovação da 16th Emenda (*Amendment*) é que a questão foi solucionada, com a ratificação pelos Estados em 1913[28].

No Brasil, o imposto sobre a renda foi instituído com o denominado décima urbana, dado pelo Alvará de 27-6-1808, onde eram tributados 10% dos rendimentos líquidos dos locadores de prédios urbanos. Posteriormente, foi instituído o imposto sobre lojas, por D. João VI, por meio do Alvará de 20 de outubro de 1812, cujo produto da arrecadação destinava-se a cobrir a compra de ações do capital do Banco do Brasil. Este tributo foi o antecedente do imposto sobre indústrias e profissões, inserido no ordenamento jurídico por meio da Lei n. 1.507, e posteriormente do imposto de renda. É com o Decreto n. 14.263, de 15 de julho de 1920, que é editado o primeiro regulamento do imposto sobre a renda. Este não chega a ser aplicado, sendo substituído pela Lei n. 4.625, de 1922, com arrecadação a partir de 1924 que determinou que:

> *Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda pessoa física ou jurídica residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem*[29].

[27] Cf. Pollock v. Farmer's Loan Trust, 158 US 601 (1865).
[28] Cf. AULT, Hugh J.; ARNOLD, Brian J. *Comparative income taxation*: a structural analysis. New York: Aspen, 2005, p. 137.
[29] Cf. regulamentado pelo Decreto n. 16.581, de 4 de setembro de 1924, este dispositivo também não foi aplicado.

O imposto sobre a renda, tal como o conhecemos, somente tomou forma com a publicação da Lei n. 4.984/25 e regulamentado pelo Decreto n. 17.390, de 26 de julho de 1926.

1.3.3 Fundamentos da tributação da renda

Na teoria econômica, Segundo Arthur Cecil Pigou[30], dois princípios têm sido conflitantes sobre a determinação da renda: i) *da igualdade de sacrifícios* (*equal sacrifice*); e ii) *do menor sacrifício agregado* (*least aggregate sacrifice*).

A ideia de sacrifício em face da tributação deve ser encarada como a diferença entre a satisfação líquida e aquilo que seria usufruído na ausência de um sistema tributário[31]. Deve-se entender igualmente que o sistema de tributação exerce uma influência e uma pressão sobre o incentivo ao trabalho e a produção, de tal modo que os contribuintes podem desejar trabalhar mais ou menos para ter mais renda, dependendo do efeito que a tributação pode exercer sobre eles na forma de riqueza após o pagamento de impostos.

A teoria da *igualdade de sacrifícios* (*equal sacrifice*) defende que a distribuição de encargos deve ser igual entre os contribuintes, contudo, tal concepção funciona apenas para contribuintes em situação similar, já para os casos de contribuintes em situações diversas, tal determinação pode acarretar um resultado indesejado e mesmo injusto.

As dificuldades para se alcançar a determinação da renda efetiva, por parte da fiscalização, decorre segundo *Pigou* das seguintes variáveis*:*

i) *determinação monetária da renda (money income):* mesmo que a determinação da renda efetiva possa ser realizada por outras formas, contudo o dinheiro continua sendo a melhor forma de determinação da renda;

ii) *renda líquida (expenses):* o objetivo da tributação da renda não é atingir a renda bruta *(gross income),* mas a renda líquida *(net income).* Esta deve ser definida como a diferença entre a renda bruta menos as despesas envolvidas no processo de

---

[30] Cf. PIGOU, A. C. *A study in public finance*. London: Macmillan, 1962, p. 40 e segs.
[31] Idem.

sua aquisição *(earning it);*

iii) *diferença entre renda (income) e investimento (capital):* os investimentos têm uma natureza diferente da renda e possuem o objetivo de manter os fatores de produção intactos *(mantaining capital equipament intact*).

Outro problema é relacionado com a noção de que a tributação sobre o consumo produz resultados diferentes sobre a renda efetiva de cada contribuinte, visto que pessoas com mesmo padrão de renda possuem desejos de consumo distintos e, portanto, são tributados de modo distinto. A teoria da *igualdade de sacrifícios* (*equal sacrifice*) é incapaz de alcançar estas nuances e permitir um tratamento adequado do contribuinte sujeito à tributação do consumo, que, muitas vezes, pode ser regressiva, ou seja, mais grave para sujeitos com menor capacidade contributiva.

Assim, mesmo que dois contribuintes transfiram a mesma quantia monetária de recurso para o Tesouro Nacional, um deles pode ter uma renda líquida menor e uma menor satisfação, ou seja, um maior sacrifício, visto que os bens a serem consumidos por este são mais gravosos e lhe restará uma quantidade menor de recursos para adquiri-los. Entendemos que a intuição de Pigou é correta, dado que imaginemos dois aposentados A e B, sendo que os dois contribuem da mesma forma para o fisco, só que um deles possui uma doença crônica e grave e necessita adquirir remédios caríssimos para manter a sua saúde, assim, se ele for obrigado a pagar a mesma quantia que o outro, terá um sacrifício maior e, portanto, injusto.

1.3.4 Conceito econômico de renda

O conceito de renda possui natureza econômica e foi recepcionado pelo Direito sob a forma de diversas teorias, tais como:

> i) *teoria da fonte* (*Quellenstheorie*) *ou teoria da renda-produto*: renda como produto periódico (anual) de uma fonte permanente, que não se confundia com esta, sendo o imposto incidente sobre o excedente. Era defendida por Fuistig;
> ii) *teoria do acréscimo de patrimônio líquido (Reinvermögenzugangstheorie)*: foi defendida por Schanz e definia a renda como "acréscimo de patrimônio líquido em uma

economia em determinado período"[32], tal conceito influenciou a reforma tributária alemã de 1920 e foi incorporado no sistema tributário dos EUA. No direito norte-americano, foi conhecida como teoria Schanz-Haig-Simons[33] e definida pela Suprema Corte como "[...] definida como o ganho derivado do capital, do trabalho ou de ambos combinados". Para este conceito, todas as formas de renda são incluídas na base de cálculo do tributo (*tax base*) independentemente da natureza da atividade, envolvendo a soma entre consumo mais variação do patrimônio em determinado período de tempo;

iii) *teoria da renda no mercado (Markteinkommnstheorie)*: o conceito econômico de renda tem sido criticado por Tipke e Lang[34], visto que este desconsidera aspectos éticos e jurídicos do conceito de renda, tais como o princípio da capacidade contributiva e da renda efetiva[35]. Para esta teoria, a renda pode ser considerada o resultado das "[...] entradas obtidas por uma atividade lucrativa com a intenção de produzir um excedente de ingressos/receitas sobre os gastos"[36]. Nessa concepção, os tributos sobre a renda estão em consonância com o sistema constitucional de proteção dos direitos fundamentais[37];

iv) *teoria legalista de renda*[38]*:* a teoria legalista defende que renda é o que a lei determinar como tal, desse modo, poderia a lei alterar o conceito de renda, excluir determinados casos ou rendimentos da base de cálculo alterando substancialmente a incidência do imposto sobre a renda devida. Em nosso entender, a teoria legalista de renda ofende ao conceito constitucional de renda e ao disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional. Não é possível defender que o conceito de renda possa ser estabelecido de modo ilimitado por norma infraconstitucional. Determina o art. 110 do CTN que a legislação não poderá alterar os conceitos de direitos privados.

---

[32] Cf. FUISTING, B. *Die Preußischen direkten Steuern*. 4. Bd. Berlin: Grundzügge der Steuerlehre, 1902, p. 110.

[33] Cf. SIMONS, Henry. Personal Income Taxation. Chicago: University of Chicago, 1938, p. 50. Ver, também, KING, J. *The Concept of Income*. Washington DC: Tax Policy Handbook, International Monetary Fund, 1995, p 117.

[34] Cf. "Nem a teoria da fonte (Quellentheorie), nem a teoria do acréscimo de capital líquido (*Reinvervögenszugangstheorie*) puderam apresentar um convincente conceito dogmático-jurídico." TIPKE; LANG. *Steuerrecht*. 17. ed., Köln: O. Schmidt, 2002, p. 222.

[35] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, v. V. Os Tributos na Constituição, p. 120.

[36] Cf. TIPKE; LANG. *Steuerrecht*. 17. ed. Köln: O. Schmidt, 2002, p. 228.

[37] Cf. WITTMANN, Rolf. *Besteuerung des Markeinkommens* – Grundlinien einer freiheitschonenden Besteuerung. Steuer und Wirtschaft 70 (1):35, 1993.

[38] Cf. MARTINS, Ronaldo Corrêa. Imposto de renda: noção teórica de renda. O conceito de renda na legislação brasileira. Imposto de renda de pessoas físicas. *Revista Interesse Público* n. 26, 2004, p. 156-176, p. 163.

De outro lado, a *teoria da fonte* (*Quellenstheorie*) *ou teoria da renda-produto* e a *teoria do acréscimo de patrimônio líquido (Reinvermögenzugangstheorie)* falham por desconsiderar os aspectos éticos e jurídicos do conceito de renda, sendo que a teoria desenvolvida por Tipke e Lang da *teoria da renda no mercado (Markteinkommnstheorie)* se aproxima com maior vigor do sistema constitucional de um Estado de Direitos Fundamentais. Uma única observação a ser feita a esta teoria é a de que o conceito de renda deve respeito fundamentalmente ao princípio da capacidade contributiva e da renda efetiva e nós entendemos que igualmente e de modo importante deve existir o respeito ao princípio da *neutralidade fiscal.*

Apesar da diversidade de teoria, geralmente, elas partilham de um núcleo comum de conceitos básicos[39], dentre os quais podemos citar[40]:

a) a renda é uma riqueza nova;

b) pode ter uma natureza material ou imaterial;

c) possui uma natureza de atividade humana, ou seja, a riqueza decorrente de uma atividade fortuita não pode ser considerada renda tributável;

d) a renda pode ter uma realização econômica (avaliada monetariamente – regime de caixa) ou representar um crédito líquido e certo (riqueza a ser realizada – regime de competência);

e) a periodicidade é um componente fundamental na definição de renda (*tax period*), com raras exceções;

f) a renda pode ser em moeda ou ter valor monetário, ou seja, o poder de adquirir ou comprar em regime de mercado (*Adam Smith*).

Para alguns autores, deveria ser acrescentada a divisão entre a renda consumida e a renda investida, para outros autores, a renda investida não poderia ser tributada, visto que do capital aplicado nascerão novas riquezas que serão consumidas e tributadas, gerando uma dupla imposição econômica.

---

[39] Cf. CUNHA, Patrícia Noiret da. *Tributação directa na jurisprudência do tribunal de justiça das comunidades europeias*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

[40] Cf. MARTINS, Ronaldo Corrêa. Imposto de renda: noção teórica de renda. O conceito de renda na legislação brasileira. Imposto de renda de pessoas físicas. *Revista Interesse Público* n. 26, 2004, p. 156-176, p. 199.

1.3.5. Base normativa

O imposto sobre a renda possui previsão constitucional no art. 153 da CF que determina que:

> *Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*
>
> *[...]*
>
> *III – renda e proventos de qualquer natureza;*

O CTN dispõe sobre as normas gerais aplicáveis ao IR nos seus arts. 43 a 45 e diversas leis federais instituíram as normas que regulam este tributo, sendo regulamentado pelo Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), previsto no Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999.

1.3.6 Princípios constitucionais sobre a tributação da renda

São princípios constitucionais aplicáveis à tributação da renda: i) *da capacidade contributiva*; ii) *generalidade*; iii) *universalidade*; e da iv) *progressividade.* Assim determina o art. 153, § 2º, I:

> *Art. 153. [...]*
>
> 2 §*º [...]*
>
> *I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;*

O princípio da capacidade contributiva está previsto no art. 145, § 1º, que determina que:

> *Art. 145. [...]*
>
> 1 §*º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte*.

A doutrina tributária estrangeira reconheceu diversos princípios incidentes sobre a tributação da renda, mesmo que não previstos expressamente, mas que podem ser deduzidos do contexto constitucional. Dentre os quais se destacam os seguintes: i) *renda efetiva*; ii) *anualidade* (periodicidade); e iii) da *realização da renda*. No Brasil o princípio da anualidade foi recebido pela CF/88 sob a forma de princípio da anterioridade, ou seja, em uma forma enfraquecida da segurança jurídica. Os princípios individualmente considerados, geralmente aceitos, são:

– princípio da capacidade contributiva (*Leistungsfähigkeit*) se constitui em uma aplicação do princípio da igualdade e da justiça fiscal no sistema tributário. Seu sentido é o de que todos contribuintes que possuírem capacidade econômica devem contribuir na medida de suas possibilidades;

– princípio da generalidade determina que todos os aqueles que auferirem renda devem ser contribuintes do imposto, com exceção daqueles que estão ao abrigo da imunidade e da isenção;

– princípio da universalidade (*Welteinkommensprinzip*) que determina que o contribuinte de um Estado deve ser tributado sobre a sua renda global (*unabhängig von ihrem Wohnsitz*), incluindo a renda produzida no exterior (*unbeschränkter Steuerpflicht*);

– princípio da progressividade (*Steuerprogression*) pressupõe uma tributação graduada (*Ansteigen des Steuersatzes*) conforme a capacidade econômica do contribuinte. A presença de uma tabela de alíquotas progressivas (*Stufentarif*) procura alcançar a renda efetiva do contribuinte pessoa física;

– anualidade ou princípio da periodicidade anual (*Periodizitätsprinzip*) determina que a renda de um contribuinte deve ser verificada durante um certo período de tempo e no Direito brasileiro durante o ano-calendário (*Kalenderjahr*). Trata-se de um princípio que não é meramente técnico ou prático, mas implica a proteção da confiança, da segurança jurídica e capacidade contributiva. Esse princípio foi adotado no Brasil até a CF/88 e substituído por sua forma mais fraca de proteção: o princípio da anterioridade de exercício. A anterioridade não condiciona a cobrança ao aguardar um ano entre a instituição e cobrança, mas somente que esta se realize no próximo ano fiscal;

– princípio da tributação da renda efetiva (*Nettoprinzip*) determina que a renda

tributada deve ser tão somente o acréscimo patrimonial alcançado pelo contribuinte e não a sua renda bruta. Trata-se do respeito ao resultado econômico da produção de renda nova (*Prinzip der Wirtschaftlichen Rechnungsführung*). Trata-se de uma aplicação do princípio da capacidade contributiva, visto que a tributação não pode reduzir a capacidade econômica do contribuinte;

– princípio da realização da renda exige que somente seja objeto de tributação a renda que sofreu separação do patrimônio, ou seja, a renda realizada. Assim, não basta que ocorra o incremento de patrimônio, é necessário que ocorra a *separação*[41], visto que a renda acumulada ou acréscimo de propriedade já é tributada na sua aquisição e não pode ser novamente tributada pelo imposto de renda, deve existir a criação de riqueza nova e não apenas uma mutação patrimonial.

Estes princípios acima lidos de modo sistemático e coerente configuram o que se denomina de conceito constitucional de renda, que deve ser respeitado pelas regras e princípios infraconstitucionais.

1.3.7. Aspecto material

O conceito legal de renda pode ser encontrado nas normas gerais do art. 43 e seguintes do CTN, que determina que:

> *Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*
> *I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*
> *II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*
> 1 §º *A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Parágrafo incluído pela LCP n. 104, de 10.1.2001).*

---

[41] Cf. MARTINS, Ronaldo Corrêa. Imposto de renda: noção teórica de renda. O conceito de renda na legislação brasileira. Imposto de renda de pessoas físicas. *Revista Interesse Público* n. 26, 2004, p. 156-176, p. 199.

O conceito de renda decorre, portanto, da determinação do que venha a ser considerado um caso de *aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica*. O conceito legal de renda pode ser considerado *todo o acréscimo patrimonial decorrente da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, independentemente da sua denominação, forma de percepção ou origem da fonte dos rendimentos*.

Cabe esclarecer que se trata de um equívoco identificar o sentido da expressão "conceito legal de renda" com a afirmação de que "renda é aquilo que a lei diga que é renda", visto que o art. 110 do CTN impede a tributação de fatos em desconsideração com a sua natureza jurídica privatística[42].

São conceitos fundamentais para o esclarecimento do conceito de renda:

– *acréscimo patrimonial*: o fato gerador do IR é a mutação patrimonial positiva que agrega riqueza em caráter definitivo ao contribuinte, ou seja, trata--se de uma mudança no patrimônio do contribuinte, que adiciona a sua esfera econômica a propriedade sobre riqueza nova. Cabe destacar a diferença entre renda e patrimônio, visto que deve ser considerada renda todo acréscimo que possa ser consumido sem que ocorra a diminuição da esfera patrimonial[43];

– *disponibilidade*: é considerada uma forma de titularidade definitiva e completa dos poderes para consumir, extinguir, transferir total ou parcialmente a propriedade;

– *disponibilidade econômica* (*cash basis*) seria caracterizada como a integração patrimonial permanente de fato, mesmo que não existam direitos subjacentes a esta relação que tenham sido consolidados. Assim, por exemplo, a entrada de dinheiro no caixa de uma empresa pode significar disponibilidade econômica, mesmo que o surgimento de um direito de crédito ocorra em momento diverso. A disponibilidade econômica se aproxima do regime contábil de caixa, ou seja, que apropria os ingressos no momento de seu recebimento, independentemente do momento de sua realização. Por exemplo, digamos que exista a venda de um bem imóvel e o contrato preveja o pagamento no dia 20 do mês subsequente, mas se houver o pagamento antecipado antes da realização do direito

---

[42] Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 400.
[43] Ibidem, p. 45.

de crédito haverá já o fato gerador do imposto de renda;

– *disponibilidade jurídica* (*acrual basis*) seria caracterizada como a integração patrimonial permanente de direito, com base na aquisição do direito à exigência líquida e certa de determinados direitos, mesmo que não tenham sido ainda efetivamente recebidos. Assim, por exemplo, o direito ao recebimento de valores em razão de um determinado contrato, por disponibilidade jurídica, mesmo que o recebimento efetivo de um determinado valor ocorra em momento diverso. A disponibilidade jurídica se aproxima do regime contábil de competência, ou seja, que apropria os ingressos no momento de sua realização, independentemente do momento de seu recebimento. Por exemplo, digamos que exista a venda de um bem imóvel e o contrato preveja o pagamento no dia 20 do mês subsequente, mas se houver o pagamento posterior antes da efetivação do pagamento, haverá já o fato gerador do imposto de renda a partir do surgimento do direito de crédito.

O *conceito de renda* se diferencia de outros conceitos correlatos, tais como receita, faturamento, rendimentos ou patrimônio, de tal modo que se constitui em uma hipótese de incidência delimitada e diversa de outros fatos jurídicos. Vejamos as principais distinções com conceitos semelhantes:

– *receita*: é o ingresso de receita com base em uma origem vinculada ao objeto societário (operacional) ou não societário (não operacional), assim em uma empresa industrial será receita operacional a atividade vinculada à industrialização, enquanto a receita decorrente de venda de imóveis seria, nessa hipótese, não operacional. Dessa forma, a mera reposição de bens patrimoniais, como forma de reposição da aplicação do capital da pessoa;

– *proventos*: é uma forma de rendimento tributável, não decorrente da aplicação do capital ou do trabalho, especialmente, aqueles de origem previdenciária, pensões e aposentadoria. Geralmente, considera-se como uma forma de acréscimos patrimonial resultante de uma atividade que já cessou, mas que ainda produz rendimentos[44];

– *lucro líquido*: não se confunde com o lucro real, visto que as deduções e compensações permitidas para a formação do lucro líquido são diferentes do lucro

[44] Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Os conceitos de renda e de patrimônio*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 23 e 24.

real. O lucro líquido pode ser considerado como o lucro contábil, que deve ser adequado para a apuração do lucro real, mediante adições, exclusões e compensações[45];

– *faturamento*: constitui-se o conjunto de resultados decorrentes das operações de venda de bens e serviços mediante a emissão de fatura comercial;

– *rendimento*: o rendimento é o ingresso passível de ser tributável pelo imposto sobre a renda;

– *patrimônio*: é o conjunto de bens e direitos do contribuinte, com expressão econômica.

Não constituem renda as situações jurídicas nas quais não existe acréscimo patrimonial, tais como as indenizações ou as disponibilidades temporárias. Vejamos uma breve distinção entre os diversos casos de não incidência:

– *disponibilidade financeira* seria caracterizada como a integração patrimonial não permanente de riqueza, ou seja, seria caracterizada como a integração patrimonial temporária de fato, em que não existam direitos subjacentes a esta relação que tenham sido consolidados. Assim, por exemplo, a entrada de dinheiro no caixa de uma empresa pode significar disponibilidade financeira, sem que ocorra o surgimento de um direito de crédito em momento diverso. A disponibilidade financeira se aproxima do regime contábil de caixa, ou seja, que apropria os ingressos no momento de seu recebimento, independentemente do momento de sua realização, de tal modo que os valores transitam pelo caixa da empresa ou da pessoa física, mas não provocam uma alteração no patrimônio desta. Por exemplo, digamos que o recebimento de valores de um cliente passe pela conta de um advogado, mas que não passe para seu patrimônio, sendo posteriormente devolvido para ele;

– *transferências patrimoniais*: as mutações patrimoniais que não possam ser consumidas sem que ocorra a diminuição do patrimônio não podem ser consideradas fato gerador do IR, tais como as doações ou as transferências *causa mortis* ou *inter vivos* de bens imóveis;

---

[45] Cf. GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda – pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 198-199.

– *indenizações*: são consideradas formas de reposição do patrimônio e não como acréscimo patrimonial, visto que visam restabelecer a perda de patrimônio e não se constituem com riqueza nova. A própria etimologia da palavra esclarece sobre o caráter reparador das indenizações, dado que o termo se origina do latim *indemnis*, ou seja, torna sem dano na forma do *statu quo ante*, em um retorno a situação patrimonial preexistente. Cabe ressaltar, contudo, que a palavra indenização é utilizada em um sentido mais amplo abrangendo situações de natureza verdadeiramente indenizatória e situações de cunho remuneratório ou mesmo salarial;

– *dano patrimonial*: não incide o imposto pela natureza de restituição que caracteriza esta forma de rendimento;

– *seguro*: capital das apólices de seguro ou pecúlio pago por morte do segurado, bem como os prêmios de seguro restituídos em qualquer caso, inclusive no de renúncia do contrato (RIR, art. XLIII);

– *verbas trabalhistas*: as verbas trabalhistas de natureza indenizatória não sofrem a incidência do IR, enquanto aquelas que possuam natureza remuneratória ou salarial, independentemente de sua denominação, estão submetidas à incidência do imposto, desse modo, mesmo que a verba seja chamada de indenização trabalhista esta poderá ser acrescentada à base de cálculo do imposto se a sua natureza for remuneratória;

– *diárias*: destinadas, exclusivamente, ao pagamento de despesas de alimentação e pousada, por serviço eventual realizado em município diferente do da sede de trabalho, inclusive no exterior (RIR, art. 39, XIII);

– *indenização decorrente de acidente*: a indenização reparatória por danos físicos, invalidez ou morte, ou por bem material danificado ou destruído, em decorrência de acidente, até o limite fixado em condenação judicial, exceto no caso de pagamento de prestações continuadas;

– *indenização por acidente de trabalho*: não incide (RIR, art. 39, XVII);

– *indenização por danos patrimoniais*: a indenização destinada a reparar danos patrimoniais em virtude de rescisão de contrato (RIR, art. 39, XVIII);

– *indenização por desligamento voluntário de servidores públicos civis*: o pagamento efetuado por pessoas jurídicas de direito público a servidores públicos

civis, a título de incentivo à adesão a programas de desligamento voluntário (RIR, art. 39, XIX);

– *indenização por rescisão de contrato de trabalho e FGTS*: a indenização e o aviso-prévio pagos por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido pela lei trabalhista ou por dissídio coletivo e convenções trabalhistas homologados pela Justiça do Trabalho, bem como o montante recebido pelos empregados e diretores e seus dependentes ou sucessores, referente aos depósitos, juros e correção monetária creditados em contas vinculadas, nos termos da legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS (RIR, art. 39, XIX);

– *indenização* de *reforma agrária*: a indenização em virtude de desapropriação para fins de reforma agrária, quando auferida pelo desapropriado (RIR, art. 39, XXI);

– *indenização relativa a objeto segurado*: a indenização recebida por liquidação de sinistro, furto ou roubo, relativo ao objeto segurado (RIR art. 39, XXII);

– *ajuda de custo*: a ajuda de custo destinada a atender às despesas com transporte, frete e locomoção do beneficiado e seus familiares, em caso de remoção de um município para outro, sujeita à comprovação posterior pelo contribuinte (RIR, art. 39, inc. I);

– *alimentação, transporte e uniformes*: a alimentação, o transporte e os uniformes ou vestimentas especiais de trabalho, fornecidos gratuitamente pelo empregador a seus empregados, ou a diferença entre o preço cobrado e o valor de mercado (Lei n. 7.713/88, art. 6º, I);

- *os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário*: não compõem a base de incidência do IRPJ e da CSLL[46].

Casos controversos

A jurisprudência tem se deparado com um significativo número de questões que envolvem a não incidência do IR sobre determinadas classes de rendimentos:

– *parcelas atrasadas recebidas acumuladamente por precatório*: tem se entendido que o IR não incide sobre os valores pagos de uma só vez pela Administração, quando a diferença do benefício determinado na sentença

[46] Tema nº 962, RE 1.063.187.

condenatória não resultar em valor mensal maior que o limite legal fixado para isenção do imposto de renda, STJ no REsp 505.081 e no REsp 1118429, com efeitos repetivivos para os Rendimentos Recebidos Acumuladamente (RRA);

– *dano extrapatrimonial*: não representa em si um acréscimo patrimonial e não implica incidência do imposto.

– *dano moral*: não representa um caso típico de diminuição da esfera patrimonial, tal como em todos os casos de danos extrapatrimoniais, bem como não ocorre propriamente uma restituição ou ressarcimento, mas uma compensação pelo dano sofrido, o que acarreta um acréscimo patrimonial do ofendido, como mitigação da dor sofrida. O Judiciário tem decidido pela exclusão da incidência do imposto, apesar de o fisco entender que se trata de um caso de aplicação do IR;

– *lucro cessante*: incide o IR, visto que se trata de uma restituição do lucro que seria auferido, caso não houvesse o ato ilícito que impediu o acréscimo patrimonial. De modo diverso, não incide o imposto nos casos de indenização por dano material, quando ocorre a diminuição da esfera patrimonial de outrem por responsabilidade de um terceiro;

– *desapropriação por utilidade pública ou interesse social*: não deve incidir, pela definição do conceito de renda em que se entende que somente será objeto de tributação o acréscimo patrimonial da renda que pode ser consumida sem a diminuição do patrimônio, no caso, a exação sobre a desapropriação se caracterizaria como uma forma de tributação da propriedade e não do acréscimo patrimonial;

– *indenização trabalhista paga por acordo na Justiça do Trabalho sem a especificação dos valores pagos:* incide o IR nos casos em que há acordo na Justiça do Trabalho sem especificar os valores passíveis de incidência de imposto de renda e as verbas protegidas por norma de isenção. Incide o IR sobre a totalidade, visto que é impossível separar o valor no tocante a cada verba, dado que não é possível determinar as verbas de natureza indenizatória, AgRg no REsp 1.093.720/RJ e REsp 1.059.290/AL, *DJe* 1º-12-2008; REsp 958.736/SP, Rel. Min. Luiz Fux, julgamento em 6-5-2010;

– *juros indenizatórios ou compensatórios*: representam a indenização pela perda do poder de fruição, uso e disposição sobre a renda ou a propriedade e,

portanto, não podem ser objeto de tributação pelo IR.

Diversos outros casos têm despertado a atenção da jurisprudência e da doutrina, contudo, o critério básico de decisão tem sido a presença ou não de um rendimento de natureza indenizatória ou remuneratória.

1.3.8 Aspecto temporal

O imposto sobre a renda possui periodicidade anual e refere-se ao montante da renda auferida em todo o ano-fiscal do calendário anterior. O tempo para o direito é uma referência das coordenadas que determinam uma certa conduta, assim, toda ação humana é realizada em um local e em um momento específico, de tal modo que a obrigação de pagar tributos decorre da prática do fato jurídico previsto na hipótese de incidência, em um certo momento.

A doutrina distingue os fatos geradores em simultâneos, continuados e complexivos, sendo que o imposto sobre a renda estaria na categoria daqueles considerados complexivos, ou seja, de tal modo que se leva em consideração todo o conjunto de despesas e receitas de um determinado período de apuração, com base nos limites legais do conceito normativo de renda.

O ano fiscal se diferencia de dois outros conceitos próximos: ano civil e ano comercial. O ano civil possui 365 dias e o ano comercial 360 dias, enquanto o ano fiscal possui igualmente 365 dias e inicia em 1º de janeiro e encerra dia 31 de dezembro. Note-se que nem todos os países possuem o mesmo conceito de ano fiscal, iniciando em outros períodos do ano, tal como o Japão, onde o ano fiscal inicia no dia 1º de abril de cada ano. Considera-se que o fato gerador do IR ocorre no dia 31 de dezembro de cada período-base, apurando-se e compensando-se o que foi objeto de antecipação, por meio de retenções ou carnê-leão, de tal modo a determinar o saldo credor a restituir ou devedor a pagar[47].

As pessoas físicas estão como regra geral submetidas a um regime único de tributação anual, denominado de ano-base. No caso de antecipações mensais sob a

---

[47] Cf. PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 56.

forma de retenções do IR[48] ou pagamentos via carnê-leão, de tal modo que no final do período se houver resultado positivo deverá realizar o ajuste para determinar se deve pagar tributo ou terá saldo credor a ser devolvido sob a forma de restituição.

As pessoas jurídicas estão como regra geral submetidas ao regime de apuração trimestral[49], contudo, podem também escolher uma das quatro possibilidades a seguir:

– *mensal* (*pagamento por estimativa*): no regime do lucro real, a legislação permite a apuração mensal do lucro real, determinando-se a necessidade de restituição ou compensações, com o próprio IR ou outros tributos federais[50]. Desse modo, a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, sobre base de cálculo estimada, mediante manifestação objetiva pelo pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade;

– *trimestral*: é o regime geral atribuído a todas as pessoas jurídicas, salvo no caso de opção diversa que se autoriza para as empresas optantes do lucro real. O regime trimestral exige a apresentação de quatro demonstrações financeiras ao fisco e a possibilidade de recuperação mais rápida de compensações no interior do período-base trimestral. O fato gerador, nesse caso, ocorrerá no final de cada trimestre;

– *anual*: para as empresas optantes do lucro real, é possível um único período anual, com recolhimentos mensais, calculado por estimativa. Este possui como vantagem, perante o regime trimestral, de que os prejuízos no ano são inteiramente recepcionados, enquanto o trimestral impõe condições e limitações legais à absorção dos prejuízos. O fato gerador, nesse caso, ocorrerá no dia 31 de dezembro;

– *eventual*: são apuráveis no momento da ocorrência do evento os casos de cisões, fusões e incorporações, bem como no caso de extinção da pessoa jurídica,

---

[48] Art. 109 do RIR: "Os rendimentos sujeitos a incidência mensal devem integrar a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o imposto pago será compensado com o apurado nessa declaração" (Lei n. 9.250/95, arts. 8º, I, e 12, V).

[49] Art. 220 do RIR: "O imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário" (Lei n. 9.430/96, art. 1º).

[50] Art. 222 do RIR: "A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada" (Lei n. 9.430/96, art. 2º).

pelo encerramento da liquidação.

No caso do *imposto de renda na fonte*, representa a incidência sobre o fenômeno da disponibilização econômica da renda em uma das cinco possibilidades determinadas pelo RIR: pagar, creditar, entregar, remeter ou empregar rendimento[51].

Cabe ressaltar o disposto na Súmula 584 do STF que estabelece que: "Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração". Este dispositivo declara que incide o imposto sobre a lei vigente no período de declaração, mesmo que esta seja diversa da lei no período de formação da renda, em nosso entender tal compreensão jurisprudencial afronta diretamente o princípio constitucional da irretroatividade, visto que haverá aplicação de uma norma posterior para um fato jurídico anterior.

1.3.9. Aspecto territorial

O IR é um imposto regido pelo princípio da universalidade (art. 153, § 2º, III, da CF), ou seja, atinge toda a renda auferida por seus contribuintes, de tal modo que os rendimentos produzidos territorialmente no Brasil ou no exterior devem ser computados para fins de determinação da base de cálculo do tributo. Assim determina o art. 43 do CTN, ao dispor que:

> *Art. 43. [...]*
> 2 §º *Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Parágrafo incluído pela LC n. 104, de 10.1.2001*.

A legislação do IR por sua vez determinará incidência do tributo ao considerar que:

> *Art. 3º A renda e os proventos de qualquer natureza percebidos no País por residentes ou domiciliados no exterior ou a eles equiparados, conforme o disposto nos arts. 22, § 1º, e*

[51] Cf. art. 212, II, do RIR.

> *682, estão sujeitos ao imposto de acordo com as disposições do Livro III (Decreto-lei n. 5.844, de 1943, art. 97, e Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 3º, § 4º).*

Essa possibilidade de o tributo abranger a renda produzida em outros países tem sido denominada de princípio da *renda mundial* (*worldwide income*) ou em *bases universais* e significa que os rendimentos auferidos no exterior poderão ser atingidos por uma aplicação *extraterritorial* da lei tributária brasileira. Este princípio possui origem recente na legislação norte-americana e foi defendida com rigor como forma de se garantir a prevalência do princípio da neutralidade fiscal na tributação internacional.

A tributação em bases universais ou da renda mundial ocorre sobre uma base global ou sintética, ou seja, englobando todos os rendimentos de determinado contribuinte, residente em um país, produzidos no interior do território brasileiro ou no exterior. Esta forma de tributação difere da tributação meramente territorial ou daquela tributação isolada dos não residentes que produzem renda no país, mas que aqui não são contribuintes do imposto. Nesse último caso, a tributação será isolada aos rendimentos produzidos no território brasileiro, sem alcançar o conjunto da renda deste, ou seja, possuindo um tratamento de separação em relação aos acréscimos patrimoniais que porventura foram produzidos no exterior.

Este princípio possui como base normativa:

– quanto às pessoas físicas: art. 3º, § 4º, da Lei n. 7.713/88; e

– quanto às pessoas jurídicas: art. 25 da Lei n. 9.249/95.

1.3.10 Aspecto pessoal

O contribuinte do IR é todo o titular da disponibilidade econômica ou jurídica ou o possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis a que se refere o art. 43 do RIR. Será considerado responsável todo aquele que a lei atribuir, na condição de fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis, cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Serão considerados contribuintes pessoas físicas os domiciliados ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou

proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão. Nesse caso, o imposto será devido na medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste no momento da declaração do ano-base. As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no exterior também são consideradas contribuintes do imposto, em razão do princípio da renda mundial.

São algumas disposições especiais:

– *rendimentos de menores e outros incapazes*: serão tributados em seus respectivos nomes, com o número de inscrição próprio no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF). No caso de menores ou de filhos incapazes, que estejam sob a responsabilidade de um dos pais, em virtude de sentença judicial, a opção de declaração em conjunto somente poderá ser exercida por aquele que detiver a guarda (do RIR);

– *alimentos e pensões de outros incapazes*: os rendimentos percebidos em dinheiro a título de alimentos ou pensões em cumprimento de acordo homologado judicialmente ou decisão judicial, inclusive alimentos provisionais ou provisórios, verificando-se a incapacidade civil do alimentado, a tributação far-se-á em seu nome pelo tutor, curador ou responsável por sua guarda (Decreto-lei n. 1.301/73, arts. 3º, § 1º, e 4º). Poderá, também, o responsável pela manutenção do alimentado considerá-lo seu dependente, incluindo os rendimentos deste em sua declaração;

– *rendimentos na constância da sociedade conjugal*: na constância da sociedade conjugal, cada cônjuge terá seus rendimentos tributados na proporção de i) 100% dos que lhes forem próprios; e ii) 50% dos produzidos pelos bens comuns. Opcionalmente, os rendimentos produzidos pelos bens comuns poderão ser tributados, em sua totalidade, em nome de um dos cônjuges;

– *declaração em separado*: cada cônjuge deverá incluir, em sua declaração, a totalidade dos rendimentos próprios e a metade dos rendimentos produzidos pelos bens comuns. O imposto pago ou retido na fonte sobre os rendimentos produzidos pelos bens comuns deverá ser compensado na declaração, na proporção de 50% para cada um dos cônjuges, independentemente de qual deles tenha sofrido a retenção ou efetuado o recolhimento;

– *declaração em conjunto*: os cônjuges poderão optar pela tributação em conjunto de seus rendimentos, inclusive quando provenientes de bens gravados com cláusula de incomunicabilidade ou inalienabilidade, da atividade rural e das pensões de que tiverem gozo privativo; *o imposto pago ou retido na fonte sobre os rendimentos do outro cônjuge, incluídos na declaração, poderá ser compensado pelo declarante*;

– *união estável*: o disposto nos arts. 6º a 8º aplica-se, no que couber, à união estável, reconhecida como entidade familiar (art. 10 do RIR);

– *espólio:* serão aplicadas as normas a que estão sujeitas as pessoas físicas, considerando-se que a declaração de rendimentos, a partir do exercício correspondente ao ano-calendário do falecimento e até a data em que for homologada a partilha ou feita a adjudicação dos bens, será apresentada em nome do espólio (Decreto-lei n. 5.844/43, art. 45, e Lei n. 154/47, art. 1º);

– *bens em condomínio*: os rendimentos decorrentes de bens possuídos em condomínio serão tributados proporcionalmente à parcela que cada condômino detiver;

– *portadores de visto temporário*: sujeitar-se-ão à tributação pelo imposto de renda, como residente, a pessoa física proveniente do exterior que ingressar no Brasil, com visto temporário (Lei n. 9.718/98, art. 12): para trabalhar, com vínculo empregatício, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da data de sua chegada ou por qualquer outro motivo, e aqui permanecer por período superior a 183 dias, consecutivos ou não, contado, dentro de um intervalo de 12 meses, da data de qualquer chegada, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir do dia subsequente àquele em que se completar referido período de permanência. Cabe ressaltar que aqueles que permanecerem por mais de 183 dias serão pelo regime do IRRF (fonte), conforme o art. 682 do RIR;

– *domicílio da pessoa física*: considera-se como domicílio fiscal da pessoa física a sua residência habitual, assim entendido o lugar em que ela tiver uma habitação em condições que permitam presumir intenção de mantê-la, caso se verifique a pluralidade de residência no País, o domicílio fiscal será eleito perante a autoridade competente, considerando-se feita a eleição no caso da apresentação continuada das declarações de rendimentos num mesmo lugar. A autoridade fiscal

pode recusar o domicílio eleito, quando este impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do imposto.

1.3.11 Aspecto quantitativo

A base de cálculo do IRPJ está prevista no CTN, em seu art. 44, que determina:

> *Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.*

1.3.12 Princípio da universalidade

O princípio da universalidade determina que a tributação seja única (universal), ou seja, não se permite que não existam tributações separadas das diversas modalidades de rendimento, de tal forma que o patrimônio não seja tratado como se fossem patrimônios separados. O patrimônio deve ser considerado uma universalidade de relações jurídico-patrimoniais, considerada como um somatório dos fatores positivos e negativos que resultam em um determinado período de apuração[52]. A tributação fracionada do patrimônio, denominada de isolada, somente será possível em casos específicos, previstos em lei e com base em critérios legítimos.

1.3.13 Regimes de apuração da pessoa jurídica

As pessoas jurídicas podem ser submetidas aos seguintes regimes de apuração: lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração. O lucro real é considerado a base de cálculo primária ou originária do imposto de renda, sendo que a opção do contribuinte pelo regime de apuração do lucro presumido se constitui na escolha de uma base de cálculo substitutiva que tributa não mais o lucro

---

[52] Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 44.

(*net income*), mas uma outra entidade o faturamento ou lucro bruto (*gross income*)[53].

O lucro arbitrado se caracteriza por outra forma de aplicação de uma base de cálculo subsidiária, em substituição à base de cálculo primária que é a do lucro real. Neste caso, a aplicação não ocorre por opção do contribuinte, mas por omissão ou falha do contribuinte em declarar ou constituir de modo adequado o lucro real da pessoa jurídica.

1.3.14 Regime do lucro real

A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto em cada mês, desde o início do negócio, determinado sobre a base de cálculo estimada.

São pessoas jurídicas obrigadas à apuração do lucro real:

– aquelas cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior R$ 48.000.000,00, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses;

– instituições financeiras: bancos, sociedades de crédito, sociedades corretoras de valores mobiliários e câmbio, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

– tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

– usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

– tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa;

– serviços de assessoria creditícia ou de prestação de serviços (*factoring*).

São elementos importantes do regime de apuração do lucro real:

a) *conceito de lucro real*: é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas;

b) *lucro líquido*: será apurado antes do lucro real e é caracterizado como a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações;

---

[53] Cf. XAVIER, Alberto. Do lançamento. *Teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 128.

c) *ajustes do lucro líquido*: serão adicionados ao lucro líquido os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que não sejam dedutíveis na determinação do lucro real; os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido. Existem três ajustes a serem realizados no lucro líquido para a conformação do lucro real, são estes: i) adições, ii) exclusões e iii) compensações;

d) *adições*: são as despesas contabilizadas e indedutíveis para fins de apuração do lucro real;

e) *exclusões*: são as receitas não tributáveis, também contabilizadas;

f) *compensações*: é o prejuízo fiscal, ou seja, a inexistência de lucro e a presença de "prejuízo real", que reduzirá a base de cálculo do IR, nos limites permitidos pela legislação até o seu aproveitamento completo[54];

g) *lucro operacional*: é o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica;

h) *lucro bruto*: é o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica e corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas e serviços e o custo dos bens e serviços vendidos.

1.3.15 Regime do lucro presumido

O regime de apuração do lucro presumido se constitui na escolha de uma base de cálculo substitutiva em relação ao lucro real, que é considerado a base de cálculo primária ou originária do imposto de renda. Nesse caso, por opção do contribuinte, será tributado o faturamento ou lucro bruto (*gross income*)[55] e não lucro real da pessoa jurídica.

---

[54] Veja-se RE 591340, julgado na sistemática de repercussão geral, sob o Tema 117 do STF: "*É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL*".

[55] Cf. XAVIER, Alberto. *Do lançamento*. Teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 128.

No conceito de lucro presumido, integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito. Determina o RIR que o imposto será mensal, sendo que sobre a base de será aplicada a alíquota de 8% sobre a receita bruta auferida mensalmente.

São pessoas jurídicas proibidas de optar pela apuração do lucro real:

– aquelas cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior R$ 48.000.000,00, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses;

– instituições financeiras: bancos, sociedades de crédito, sociedades corretoras de valores mobiliários e câmbio, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

– tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

– usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

– tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa;

– serviços de assessoria creditícia ou de prestação de serviços (*factoring*).

São algumas das características deste regime de apuração:

– *período inferior a um ano*: quando a atividade for inferior a 12 meses, poderá a pessoa jurídica optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido;

– *opção*: a opção será definitiva, irrevogável e irretratável em relação a todo o ano-calendário;

– *receita bruta*: auferida no ano anterior, será considerada segundo o regime de competência ou caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica;

– *opção*: será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano;

– *períodos de apuração*: o imposto será determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário;

– *início de atividade*: a pessoa jurídica que houver iniciado atividade a partir do segundo trimestre manifestará a opção com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido relativa ao período de apuração correspondente ao início

de atividade;

– *base de cálculo*: a base de cálculo do imposto e do adicional, em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta auferida no período de apuração.

Outras alíquotas aplicáveis são:

– 1,6% para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

– 16% para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no art. 519 do RIR;

– 16% para as instituições financeiras (bancos, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização);

– 32% para a prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

– 32% para a administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

– 32% para os serviços de assessoria creditícia ou de prestação de serviços (*factoring*).

Determina o RIR que se existirem atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade. No caso de constituição da pessoa jurídica, o imposto será calculado levando-se em conta para o primeiro período de apuração o prazo compreendido entre o início do funcionamento até o último dia do respectivo trimestre.

1.3.16 Regime do lucro arbitrado

O lucro arbitrado caracteriza-se por outra forma de aplicação de uma base de cálculo subsidiária, em substituição à base de cálculo primária que é a do lucro real. Neste caso, a aplicação não ocorre por opção do contribuinte, mas por omissão ou falha do contribuinte em declarar ou constituir de modo adequado o lucro real da pessoa jurídica.

O imposto será devido trimestralmente e será exigível quando:

i) o contribuinte não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

ii) a escrituração revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

iii) o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros exigidos pelo regime de apuração do lucro real;

iv) optar indevidamente pelo regime do lucro presumido;

v) o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior.

É possível que o arbitramento pelo contribuinte nos casos em que ele praticar as condutas mencionadas acima e conhecer a receita bruta, de tal forma que lhe será facultado o pagamento do imposto de renda com base no lucro arbitrado.

O STF decidiu que é constitucional a tributação de todas as receitas depositadas em conta, cuja origem não foi comprovada pelo titular, na denominada omissão de receitas[56].

Nesse caso, a base de cálculo será determinada mediante a aplicação dos percentuais aplicáveis ao regime de apuração do lucro presumido.

1.3.17 Alíquotas

É aplicável a alíquota de 15% sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, sendo que a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de R$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10%.

Esta regra se aplica, inclusive, aos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento ou que explore atividade rural.

---

[56] RE 855649, com repercussão geral.

1.3.18 Casos especiais

1.3.18.1 Incorporação, fusão e cisão

No caso de incorporação, fusão ou cisão, a pessoa jurídica deverá levantar balanço específico na data desse evento, ou seja, na data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão. Nesse momento, deverá a empresa apresentar balanço específico, em que deverá avaliar os bens e direitos pelo valor contábil ou de mercado, em até 30 dias antes do evento.

No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto devido e da contribuição social sobre o lucro líquido.

1.3.18.2 Tributação internacional da renda

Dois princípios fundamentais orientarão a tributação internacional: o princípio da neutralidade fiscal da renda e o princípio da não discriminação no comércio internacional. Assim vejamos cada um dos princípios e a sua aplicação internacional.

Os princípios que fundamentam a tributação da renda de não residentes encontram seus primórdios nos estudos de Adolph Wagner e Georg von Schanz, no século XIX. Wagner foi considerado um dos mais importantes autores de seu tempo e seu conceito *socioeconômico de tributo* (*sozialökonomischer Steuerbegriff*) foi bastante criticado. Para Wagner, o conceito de tributação universal da renda (*world-wide taxation*) era decorrente do princípio de que os tributos devem cobrir todos os tipos de renda de modo equânime.

Para Schanz, no entanto, somente a aplicação clara de um princípio de poderia permitir a criação de uma distribuição equitativa do ônus fiscal, o qual, para esse autor, seria a "vinculação econômica" (*economic allegiance* ou *wirtschaftliche Zugehörigkeit*). Segundo ele, a *vinculação econômica* (*economic allegiance*) pode ser de duas ordens: fundada no consumo ou em atividades empresariais (*business*

activities); no caso da vinculação decorrente de consumo, a residência deve ser considerada o critério mais adequado; por sua vez, no caso de atividades empresariais, a vinculação deve ser considerada devida no Estado da fonte.

As conclusões do grupo de *experts* da Liga das Nações adotou sentido completamente diverso daquele proposto por Schanz, ao entender que a tributação no Estado da residência deveria prevalecer. A doutrina tem entendido a neutralidade fiscal como o principal princípio norteador do sistema de direito internacional tributário.

1.3.19 Da neutralidade fiscal no direito internacional tributário

O conceito de neutralidade pode ser entendido em dois aspectos principais: *interno* e *externo*. Em sentido interno, a neutralidade fiscal significa que produtos em condições similares devem estar submetidos à mesma carga fiscal. Tal exigência não pode, contudo, ser assegurada no caso dos impostos em cascata, tal dispositivo pretende assegurar a neutralidade econômica, ou seja, de estar assegurada a neutralidade quando não forem produzidas distorções competitivas ou com a alocação ótima dos meios de produção. A *neutralidade externa* relaciona-se, por sua vez, com os aspectos internacionais da tributação sobre o consumo e com o tratamento das "fronteiras fiscais" (*tax frontiers*)[57].

O princípio da *neutralidade fiscal*[58] em direito internacional tributário pode ser entendido da seguinte forma:

i) *neutralidade fiscal na importação de capitais* (*capital-import neutrality*): procura preservar o mesmo tratamento para que dois contribuintes realizando a mesma forma de negócios não venham a receber tratamentos diferenciados. Assim, aquele que investe em um terceiro país não pode ser privilegiado ou prejudicado no investimento internacional, de tal modo que não se crie uma distorção na alocação internacional de recursos. O princípio é satisfeito quando todos os contribuintes, em um dado mercado, são tributados da mesma forma;

---

[57] Ver TERRA, Ben; KAJUS, Julie. *Guide to the European VAT Directives*. Amsterdam: IBFD, 1997, p. 17.
[58] Ver DOERNBERG, Richard. *International taxation*. St. Paul: West Group, 2001, p. 4.

ii) *neutralidade fiscal na exportação de capitais* (*capital-export neutrality*): igualmente, procura-se preservar a isonomia no tratamento entre o residente que pretende investir no exterior e o residente que investe somente nas fronteiras nacionais, evitando incentivos econômicos para a fuga de capitais ou desincentivos à alocação externa. Desse modo, a decisão entre investir no mercado doméstico e no exterior não é afetada por motivos fiscais (*a tax system meets the standard of capital-export neutrality if a taxpayer's choice between investing at home or abroad is not affected by taxation*);

iii) *neutralidade nacional* (*national neutrality*): que determina que o montante de rendimentos de capital de origem nacional seja dividido entre o fisco e o contribuinte na mesma proporção, independentemente de eles serem investidos no país ou no estrangeiro.

Desse modo, a neutralidade fiscal nos tributos sobre a renda deve obedecer aos ditames de evitar uma distorção na alocação de capital, renda, trabalho, investimento e na poupança privada. Especialmente, podemos destacar os elementos que visam evitar a dupla tributação da renda, a não tributação dos dividendos, entre outros.

1.3.20 O modelo de convenção internacional sobre a renda adotado pelo Brasil

O Brasil adota como padrão para as suas convenções internacionais para evitar a dupla tributação internacional da renda o denominado modelo da OCDE. Apesar de o país não fazer parte desta organização, segue-se o modelo adotado pela grande maioria dos países desenvolvidos do mundo.

A OECE – *Organização Europeia para Cooperação Econômica* – foi criada em 16 de abril de 1948 e seu surgimento deriva do Plano *Marshall Plan* e da Conferência dos Dezesseis (*Conference of Sixteen – Conference for European Economic Cooperation*). O objetivo dessa conferência era dar continuidade ao trabalho de reconstrução da Europa e igualmente proceder à supervisão dos auxílios previstos. A OECE tinha inicialmente 16 países-membros: Áustria, Bélgica, Dinamarca, França, Grécia, Irlanda, Islândia, Itália, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Reino dos Países Baixos, Reino Unido, Suécia, Suíça, bem como pela Alemanha Ocidental, representada originalmente pelas zonas de ocupação americana, britânica e francesa. Em 1961, é

fundada a OCDE pelos países fundadores da OECE, mais os Estados Unidos e Canadá.

A OECE assumiu a tarefa de estabelecer estudos e proposições no sentido da eliminação da pluritributação internacional da renda. Em 1958, o Comitê Fiscal da OECE recebeu instruções do Conselho da Organização para eleaborar um modelo de convenção.

1.4 Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

1.4.1 Características

O IPI é nitidamente um imposto sobre o consumo, ou seja, um tributo que incide sobre a cadeia econômica que inicia na produção e vai até o consumo de bens e serviços em mercado. Sua incidência restringe-se, contudo, somente a uma fase desse processo: a industrialização. É um tributo de natureza indireta, visto que o encargo financeiro deste não é suportado diretamente pelo contribuinte de direito, mas transferido para o contribuinte de fato (consumidor). Os contribuintes de direito serão os industriais, importadores ou arrematantes (empresas e empresários) que acrescentam o imposto ao preço do produto industrializado e recolhem o valor devido[59]. No Brasil, os tributos sobre o consumo se dividem em espécies distintas, tais como: o IPI, ICMS, ISS.

O modelo brasileiro difere daquele adotado em outros países, em que ocorreu a unificação dos tributos sobre o consumo em apenas uma espécie tributária: imposto sobre valor agregado (IVA). No Brasil, houve uma cisão do imposto nas três esferas federativas (União, estados-membros, Distrito Federal e municípios), algo que não ocorreu em nenhum outro país desenvolvido.

---

[59] Cf. Chodorov: "Indirect taxes are so called because the government does not get them directly from the payer; they are collected for the government by manufacturers and merchants, who recoup their outlay from their customers In: the price of goods and services. All indirect taxes are added to price" (CHODOROV, Frank. The Income Tax: Root of all Evil. New York: The Devin-Adair Company, 1954. Onlineedition. The Ludwig von Mises Institute, p. 7. Disponível em: <http://www.mises.org/etexts/rootofevil.pdf>. Acesso em: 12 de janeiro de 2008, às 12 horas.

1.4.2 Origem

A tributação sobre o consumo é muito antiga e remonta à formação do Estado e a busca deste recurso para financiar seus interesses e principalmente a consolidação de seu poder sobre um determinado território. Encontraremos nas cobranças de tarifas de fronteiras, sobre a circulação de mercadorias que ingressam ou saem de um território, os primórdios da formação do Estado antigo. Igualmente, encontraremos a cobrança de impostos sobre produtos específicos e economicamente importantes na antiguidade, tais como sobre o ouro, a prata, o sal, a carne, entre outros. Por sua vez, a tributação sobre o consumo em geral é uma criação recente, fruto dos estudos de economistas e da decisão de governos inovadores.

Adam Smith foi o primeiro autor a afirmar a natureza indireta da tributação sobre o consumo, observando em 1776 que a sua criação derivou da impossibilidade de se estabelecer de modo eficiente uma taxação proporcional sobre o rendimento.

No Brasil, o primeiro "imposto de consumo" surgiu em 31 de dezembro de 1891, conforme a Lei n. 25, de competência da União, e devido pelos fabricantes de bebidas, fumo, calçados etc. Em 1958, surge o IPI com a Lei n. 3.520/58, que versa sobre o "imposto de consumo", sendo considerado o primeiro tributo não cumulativo do país. A EC n. 18/65 estabelece o surgimento do IPI de competência da União e com a previsão do princípio da não cumulatividade (art. 12, § 2º, da EC n. 18/65).

O IPI segue os princípios gerais do IVA de estar vinculado à noção de uma tributação neutra, uniforme e eficiente sobre o ciclo econômico do consumo e ainda hoje os desafios permanecem gigantescos para a doutrina, especialmente sobre uma forma de alcançar o respeito ao princípio da capacidade contributiva nos tributos sobre o consumo.

1.4.3 Princípios constitucionais aplicáveis

Divide-se a doutrina sobre a natureza das normas que versam sobre a não cumulatividade. Para alguns autores, trata-se de uma mera técnica (Leandro Paulsen), para outros, trata-se de regra e, para outros, de um princípio.

Natureza da eficácia das normas que estabelecem a não cumulatividade:

– *eficácia direta e imediata*: não necessita de uma norma infraconstitucional para lhe dar eficácia. Defendem esta tese: Geraldo Ataliba, Cléber Girardino[60], Celso Ribeiro Bastos[61], Roque Carrazza[62] e José Eduardo Soares de Melo[63];

– *eficácia contida*: necessita o princípio de normas infraconstitucionais (lei complementar) para possuir eficácia plena. Defendem esta tese: Paulo de Barros Carvalho[64] e Ives Gandra Martins[65].

São princípios especialmente aplicáveis ao IPI: legalidade, noventena, não cumulatividade e seletividade.

1.4.3.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade não se aplica de modo absoluto em relação ao IPI, visto que a alteração de alíquotas segue as condições e limites estabelecidos em lei, sendo facultado ao Poder Executivo proceder a majoração por meio de decreto, conforme o art. 153, IV, § 1º, da CF/88.

1.4.3.2 Princípio da anterioridade

O princípio da anterioridade, igualmente, não se aplica de modo absoluto em relação ao IPI, visto que a cobrança de alíquotas majoradas pode ser realizada no mesmo exercício em que o Decreto do Poder Executivo foi publicado, conforme o art. 150, § 1º, da CF/88.

---

[60] Cf. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM – abatimento constitucional: princípio da não cumulatividade. *Revista de direito tributário*, n. 29-30, p. 123.

[61] Cf. BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 262.

[62] Cf. CARRAZZA, Roque. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 307.

[63] Cf. LIPPO, Luiz Francisco; MELO, José Eduardo Soares de Melo. *A não cumulatividade tributária* (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins). 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 107-108.

[64] Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra matriz do ICM*. Tese de Livre-Docência, São Paulo: PUC-SP, 1981, p. 374-375.

[65] Cf. MARTINS, Ives Gandra. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 212.

1.4.3.3 Princípio da noventena

O princípio da noventena, contrariamente, aplica-se de modo absoluto em relação ao IPI, visto que a cobrança de alíquotas majoradas pode ser realizada no mesmo exercício em que o Decreto do Poder Executivo foi publicado, precisando respeitar o prazo mínimo de 90 dias entre a instituição e cobrança do imposto, conforme o art. 150, § 1º, da CF/88.

1.4.3.4 Princípio da não cumulatividade

O princípio da não cumulatividade aplica-se igualmente ao IPI, em conformidade com o texto constitucional e com o CTN. Determina o texto constitucional em seu art. 153, § 3º, II, da CF/88 que:

> *Art. 153.*
> *[...]*
> *II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.*

Por sua vez, o CTN estabelece que:

> *Art. 49. O imposto é não cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.*
> *Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.*

1.4.3.5 Princípio da seletividade

O princípio da seletividade aplica-se igualmente ao IPI, em conformidade com o texto constitucional e com o CTN. Determina o texto constitucional em seu art. 153, § 3º, I, da CF/88 que:

> *Art. 153. [...]*
> 3 §º *O imposto previsto no inciso IV*:
> *I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;*

Por sua vez, o CTN estabelece que:

> *Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos.*

O texto constitucional estabelece igualmente a possibilidade de uma seletividade em prol da essencialidade econômica de determinados bens para o desenvolvimento nacional. Assim, conforme o art. 153, § 3º, IV:

> *Art. 153. [...]*
> *IV – terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)*

O RIPI estabelece as condições e limites para que o imposto venha a ser utilizado com a finalidade de atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, bem como para corrigir distorções industriais, podendo reduzir alíquotas do imposto até zero ou majorá-las até 30 unidades percentuais[66]. O IPI possui função nitidamente extrafiscal.

Receita tributária por tributo e competência – 2005 a 2009 (% do PIB)

Tributo	2005	2006	2007	2008	2009
Imposto sobre produtos industrializados	1,12%	1,14%	1,18%	1,23%	0,88%

A seletividade abrange o produto industrializado, mas não as suas embalagens, conforme julgamento do STF no RE 606314, em que se fixou a seguinte tese: "*É constitucional a fixação de alíquotas de IPI superiores a zero sobre garrafões,*

[66] Cf. Decreto-lei n. 1.199/71, art. 4º.

garrafas e tampas plásticas, ainda que utilizados para o acondicionamento de produtos essenciais".

1.4.4 Base normativa

O imposto possui as mesmas características dos demais tributos: repartição rígida de competências, criação *in abstrato* pelo texto constitucional, instituição *in concreto* em lei ordinária e normas gerais em direito tributário estabelecidas em lei complementar, contudo, possui algumas características bem específicas. O IPI está previsto no art. 153, IV, da CF, bem como no disposto no § 3º do mesmo dispositivo e nas seguintes normas infraconstitucionais:

> CTN: cabe observar que toda a Seção II, relativa ao "*Imposto Estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias*", foi revogada pelo Decreto-lei n. 406, de 31.12.1968. A Seção III, relativa ao "*Imposto Municipal sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias*" foi revogada pelo Ato Complementar n. 31, de 28.12.1966. Não há no CTN dispositivo expresso atualmente em vigor sobre o ICMS;
> RIPI: o Regulamento do IPI tem a função de consolidar a dinâmica e complexa legislação do imposto, em um texto único. O Imposto teve o seu regulamento alterado diversas vezes, sendo a sua última mudança ocorrida por meio do Decreto n. 7.212, de 15 de junho de 2010, que Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

1.4.5 Aspecto material

O aspecto material do imposto está descrito no art. 46 do CTN de tal forma:

> *Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:*
>
> *I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;*
> *II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51;*
> *III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.*

O conceito de industrialização aparece inicialmente como, nos termos do parágrafo único do art. 46 do CTN ("Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo").

Por sua vez, o RIPI entende como industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo.

Como se percebe, o dispositivo do Regulamento do IPI aumentou os casos possíveis de incidência do imposto ao incluir as atividades de acondicionamento ou reacondicionamento. A doutrina tem questionado sobre a possibilidade de leis ordinárias alargarem o disposto no art. 43 do CTN[67].

Em nosso entender, a atividade de acondicionamento ou embalagem não pode nos dias de hoje ser considerada simples atividade acessória, muito mais quando os produtos aparecem sob a forma *standard* em prateleiras, de tal forma que o acondicionamento ou embalagem é capaz de gerar mais valor agregado e apelo de compras ao produto do que o próprio produto em si, o que parece ser uma evidente contradição é um sinal do marketing moderno.

O imposto incide sobre os produtos industrializados, ou seja, o IPI não questiona qual venha a ser a finalidade econômica do bem industrializado. Assim assevera o art. 2º da Lei n. 4.502/64 que este é devido sejam quais forem as suas finalidades a que se destine ou a que título jurídico a que se realize a industrialização, sejam estas para o comércio, como insumo para produção, para integração ao ativo fixo ou como destino final.

Neste sentido, o IPI difere do ICMS em que a finalidade do bem é essencial para a incidência do tributo, este deve ser uma mercadoria, ou seja, um bem que está no ciclo econômico do consumo (*in commercio*). Não basta que se realize a transferência de propriedade entre particulares, esta deve ocorrer entre um comerciante (contribuinte habitual) e um consumidor no ciclo econômico do consumo.

---

[67] MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao CTN*. São Paulo: Atlas, 2003, p. 468-470, v. I.

A mera saída do produto industrializado do estabelecimento do industrial não caracteriza fato jurídico capaz de implicar a incidência do imposto, visto que é necessária que esta saída seja jurídica, ou seja, exista a transferência de titularidade. Este é o sentido dado pelo fato de que o imposto incide sobre operações com produtos industrializados, de que exista um contrato que transfira a propriedade do produto industrializado. Sendo assim, se a mercadoria vier a ser furtada, roubada ou destruída antes de sua efetiva transferência de titularidade para o adquirente não haverá incidência do IPI.

1.4.6 Conceito de industrialização

O imposto incide sobre a operação com produtos industrializados, ou seja, bem corpóreo com valor econômico, mas que não necessita obrigatoriamente ser destinado ao comércio. Dessa forma, mesmo que o bem não seja considerado uma mercadoria, este poderá ser objeto de incidência do IPI, desde que submetido ao processo de industrialização.

O imposto incide sobre a conduta humana de industrialização e não exatamente sobre o produto industrializado, de tal forma que a operação de transferência de um produto industrializado não sofrerá a incidência deste, dado que não terá ocorrido a industrialização. Na transferência do produto industrializado pelo comerciante, não incide o imposto, dado que este incidirá tão somente no momento de transferência do estabelecimento industrial. A saída neste caso será o ato representativo da conduta de industrializar produto e levá-lo ao ciclo econômico do consumo. O aspecto temporal do IPI (saída do estabelecimento) apresenta, dessa forma, congruência com o aspecto material do imposto (industrializar produto).

O conceito de operação de industrialização é o mesmo utilizado para designar a conduta em outras espécies tributárias similares: ICMS ou IOF. Considera-se como operação a conduta de realizar atos ou negócios jurídicos bilaterais e onerosos. Os negócios jurídicos devem ser bilaterais dado que estão em um ciclo econômico marcado por relações contratuais sinalagmáticas, ou seja, com a criação de obrigações recíprocas para ambas as partes.

Define a legislação que são produtos industrializados aqueles resultantes de qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo[68], em que ocorra uma das seguintes condições: a) transformação; b) beneficiamento; c) montagem; d) acondicionamento ou reacondicionamento; e e) renovação ou recondicionamento.

A transformação consiste na operação que exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova. O beneficiamento é a atividade que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto. A montagem, por sua vez, implica a operação que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal. O acondicionamento ou reacondicionamento é toda a situação que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria. Por sua vez, a renovação ou recondicionamento é toda a ação que exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

A legislação considera como irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Não se consideram industrialização:

– o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação:

a) na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor; ou

b) em cozinhas industriais, quando destinados a venda direta a pessoas jurídicas e a outras entidades, para consumo de seus funcionários, empregados ou

---

[68] Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei n. 4.502/64.

dirigentes;

– o preparo de refrigerantes, à base de extrato concentrado, por meio de máquinas, automáticas ou não, em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, para venda direta a consumidor (Decreto-lei n. 1.686, de 26 de junho de 1979, art. 5º, § 2º);

– a confecção ou preparo de produto de artesanato, definido no art. 7º;

– a confecção de vestuário, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou na residência do confeccionador;

– o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional;

– a manipulação em farmácia, para venda direta a consumidor, de medicamentos oficinais e magistrais, mediante receita médica;

– a moagem de café torrado, realizada por estabelecimento comercial varejista como atividade acessória;

– a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte:

a) edificação (casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas);

b) instalação de oleodutos, usinas hidrelétricas, torres de refrigeração, estações e centrais telefônicas ou outros sistemas de telecomunicação e telefonia, estações, usinas e redes de distribuição de energia elétrica e semelhantes; ou

c) fixação de unidades ou complexos industriais ao solo;

– a montagem de óculos, mediante receita médica;

– o acondicionamento de produtos classificados nos capítulos 16 a 22 da TIPI, adquiridos de terceiros, em embalagens confeccionadas sob a forma de cestas de natal e semelhantes;

– o conserto, a restauração e o recondicionamento de produtos usados, nos casos em que se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos, bem como o preparo, pelo consertador, restaurador ou recondicionador, de partes ou peças empregadas exclusiva e especificamente

naquelas operações;

– o reparo de produtos com defeito de fabricação, inclusive mediante substituição de partes e peças, quando a operação for executada gratuitamente, ainda que por concessionários ou representantes, em virtude de garantia dada pelo fabricante (Lei n. 4.502/64, art. 3º, parágrafo único, I);

– a restauração de sacos usados, executada por processo rudimentar, ainda que com emprego de máquinas de costura;

– a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento comercial varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladoras, controladas ou coligadas.

1.4.7 Embalagens de transporte e de apresentação

A forma de embalagem do produto, para atender aos requisitos legais, deve ser ser feita em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional. Considera-se, contudo, que o acondicionamento do produto, ou a sua forma de apresentação, será irrelevante quando a incidência do imposto estiver condicionada ao peso de sua unidade.

1.4.8 Artesanato, oficina e trabalho preponderante

Será entendido como produto do artesanato aquele proveniente de trabalho manual realizado por pessoa natural, nas seguintes condições:

a) quando o trabalho não contar com o auxílio ou a participação de terceiros assalariados; e

b) quando o produto for vendido a consumidor, diretamente ou por intermédio de entidade de que o artesão faça parte, ou seja assistido;

Nos casos de acondicionamento ou reacondicionamento ou de renovação ou

recondicionamento o trabalho, será considerado artesanal quando:

a) o trabalho for realizado em oficina, cujo estabelecimento empregar, no máximo, cinco operários e quando utilizar força motriz não dispuser de potência superior a cinco quilowatts; e

b) o trabalho preponderante é o que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão de obra, no mínimo com 60%.

1.4.9 Especificações da tabela TIPI

Os produtos industrializados são classificados e ordenados em uma Tabela de Produtos Industrializados (TIPI) em seções, capítulos, subcapítulos, posições, subposições, itens e subitens. A classificação obedece as Regras Gerais para Interpretação (RGI), Regras Gerais Complementares (RGC) e Notas Complementares (NC), da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuadas pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, constituem elementos subsidiários para a interpretação do conteúdo e classificação dos produtos industrializados.

A origem da classificação fiscal de mercadorias remonta Convênio s/n., de 15 de dezembro de 1970, especialmente em decorrência do fato de que a aplicação da alíquota do imposto decorre da classificação fiscal da mercadoria. A utilização da classificação fiscal é importante para:

– definir a alíquota aplicável;

– definir o correto cumprimento das obrigações acessórias, tal como a escrituração de notas fiscais, livros contábeis e fiscais, especialmente em relação ao SPED nos seus três pilares principais: a NCM, o CFOP[69] e o CST;

– determinar o controle aduaneiro e internacional; e

– determinar os incentivos fiscais.

---

[69] As operações praticadas pelos contribuintes do ICMS estão codificadas por meio dos Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP). Estes códigos devem ser indicados quando da emissão de notas fiscais, escrituração de livros e no preenchimento de guias e declarações, bem como de demais obrigações acessórias.

1.4.10 Do conflito entre o ISS e o IPI: acerca da industrialização sob encomenda

Existe grande discussão doutrinária e jurisprudencial sobre a distinção entre operações de industrialização de produtos e serviços de industrialização por encomenda. No primeiro caso, teremos a incidência do IPI e, no segundo, a incidência do ISS. A par das dificuldades teóricas, existem igualmente problemas de ordem prática, tais como para qual autoridade competente recolher o tributo devido, qual a alíquota, qual o valores a serem pagos, entre outros.

O problema reveste-se de particular importância em razão das diversas formas de organização industrial das empresas e do surgimento de um dinâmico setor de serviços que dá suporte às atividades industriais. Longe do modelo clássico de indústria em que toda a produção esta concentrada em apenas um local, as modernas indústrias fazem uso frequente da terceirização, da subcontratação e de uma estrutura customizada para atender aos seus clientes, de tal modo que atividades de prestação de serviços customizada e de produção industrial flexível se tornam cada vez mais indistintas.

Não existe mais unicamente um tipo industrial estilo fordista com uma linha de produção inflexível e que fabrica sempre os mesmos produtos e segundo especificações técnicas idênticas, tal como na célebre frase de Henry Ford " você pode ter o carro da cor que quiser desde que seja preto". Atualmente, nossos carros, computadores e outros bens são montados pela internet, a linha de produção consegue realizar ajustes finos e detalhados produzindo uma infinidade de produtos para atender ao consumidor.

Não se pode entender, portanto, que a *customização*, isto é, a produção conforme especificações técnicas do adquirente seja o elemento único e suficiente para decidir sobre este tema. Igualmente não pode ser considerado critério único o beneficiamento de um bem a pedido do adquirente, visto que pode ocorrer a própria situação em ambos os casos, tanto na industrialização quanto no serviço de industrialização sob encomenda. Em nosso entender, ocorrerá a industrialização sob encomenda, objeto da incidência do ISS, quando o serviço for realizado com base na LC n. 116/2003, em contrato que tenha por objeto obrigação de fazer beneficiamento de bem, conforme especificações técnicas do tomador do serviço. São elementos

fundamentais para o conceito: i) fundamento legal; ii) obrigação de fazer; iii) beneficiamento; e iv) customização.

A incidência do ISS sobre serviços de industrialização sob encomenda possui fundamento legal no item 14.05 da Lista de Serviços da LC n. 116/2003. Determina este dispositivo em seu item 14 a incidência do ISS sobre "Serviços relativos a bens de terceiros", enquanto o dispositivo do art. 14.05 prevê o beneficiamento. Determina o dispositivo que:

> 14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).
> 14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.
> 14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.
> 14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.
> 14.07 – Colocação de molduras e congêneres.

Encontramos aqui a nota característica da incidência do imposto: a prestação de serviço de beneficiamento de bens de terceiros. Trata-se de um elemento muitas vezes esquecido pela doutrina, mas que faz toda a diferença, se o bem for de propriedade do industrial e este a produzir conforme especificações técnicas do adquirente, mesmo assim ocorrerá a incidência do IPI, dado que somente será incidente o ISS sobre serviços prestados sobre bens de terceiros. Os produtos customizados ou sob encomenda poderão ser objeto de tributação tanto pelo ISS quanto pelo IPI, dependendo da situação de cada um dos fatos.

O que diferenciará uma obrigação de entrega de produto industrializado de uma obrigação de fazer beneficiamento está na condição de este ser ou não pertencente ao industrial, ou seja, se o bem estiver no inventário do industrial que beneficiará o produto conforme especificações detalhadas e personalizadas do adquirente, teremos a incidência do IPI e se, no entanto, houver a entrega de bem para o beneficiamento, então teremos o caso de incidência do ISS.

A atividade de beneficiamento sob encomenda não desnatura o serviço, visto que existem diversas hipóteses de serviços tributáveis em que existe a entrega de bem juntamente com a obrigação de fazer, tal como no caso de empreitada, manipulação de remédios, na construção civil, entre os diversos e variados casos. O que diferencia uma situação de entrega de outra situação de prestação de serviços está no núcleo da atividade realizada. Cabe destacar que enquanto no caso da aquisição de um bem industrializado o núcleo da atividade se encontra na aquisição do próprio bem, no caso do serviço de industrialização sob encomenda o objeto principal do contrato está na contratação de um serviço de beneficiamento.

A customização ou produção conforme as especificações técnicas do adquirente é o elemento externo mais aparente da atividade e, talvez, o mais enganador, visto que ele pode erroneamente presumir que toda a produção customizada se caracterize como um tipo especial de serviço, enquanto poderá ocorrer igualmente a situação da incidência do IPI, conforme for o caso. Em nosso entender, o elemento fundamental de diferenciação estará no beneficiamento ou não de bens de terceiros.

Neste mesmo sentido, tem entendido a jurisprudência de que nas prestações de serviços denominadas de “industrialização por encomenda”, existe a remessa de bens ou mercadorias para a suspensão do recolhimento do ICMS, que deve ser devidamente registrada nas notas fiscais das tomadoras do serviço, dado que existe a exigência do posterior retorno dos bens ou mercadorias ao estabelecimento das encomendantes, que procederão à exportação, à comercialização no mercado interno ou à nova etapa de industrialização[70].

1.4.11 Do IPI importação

Determina o CTN em seu art. 46 que o IPI incide sobre os produtos importados, especialmente no momento de seu desembaraço aduaneiro. Este dispositivo tem se aplicado igualmente pelo RIPI que determina em seu art. 34 que:

---

[70] Cf. REsp 888.852/ES.

Art. 34. O fato gerador do imposto é (Lei n. 4.502, de 1964, art. 2º):

I – desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira.

Essas regras têm originado um conjunto de questionamentos, visto que estaria ocorrendo uma incidência indevida do imposto sobre fato gerador diverso da industrialização, ou seja, sobre a importação de produtos industrializados, tal como se fosse um adicional ao imposto sobre a importação.

Inicialmente, pode-se destacar a ausência de previsão ou autorização constitucional para a cobrança de tributo sobre hipótese de incidência não prevista no texto constitucional. O texto trata tão somente da incidência sobre operações com produtos industrializados e não menciona direta ou indiretamente sobre outras operações internacionais. Ressalte-se que, no caso do ICMS, existe menção expressa no art. 155, § 2º, IX, *a*, da CF/88[71].

No entanto, do ponto de vista material, não existem pressupostos que possam autorizar esta possibilidade. Não há a possibilidade de ocorrência de incidência extraterritorial do tributo, visto que gravaria a industrialização estrangeira, de tal modo que não ocorre a incidência sobre o comércio exterior, tal como uma espécie de adicional ao imposto de importação, mas se trata por natureza de um imposto sobre a produção industrial. A natureza do imposto restringe a sua norma de incidência tão somente aos casos de operação com produtos industrializados e não com produtos importados, mesmo que sua composição seja industrializada.

De outro lado, não existe a ocorrência dos elementos fáticos que implicam a incidência do imposto, dado que via de regra a contratação não ocorre com industrial e sim com comerciantes, distribuidores ou empresários estrangeiros, de tal modo que não se realizaria a incidência sobre a saída do estabelecimento industrial, mas em momento jurídico absolutamente diverso: a entrada em território nacional.

Não se consideram fato gerador da incidência do IPI o retorno da mercadoria nas seguintes situações: enviada em consignação e não vendida no prazo autorizado, devolução por motivo técnico, reparo ou substituição, modificações na sistemática de importação no país importador, guerra, calamidade ou outro fato

---

[71] PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*: completo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 101-103.

alheio à vontade do exportador[72].

1.4.12 Do sujeito passivo da obrigação tributária

São contribuintes do IPI:

– o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;

– o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento;

– o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem; e

– o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

São considerados responsáveis:

– o transportador, em relação aos produtos tributados que transportar, desacompanhados da documentação comprobatória de sua procedência;

– o possuidor ou detentor, em relação aos produtos tributados que possuir ou mantiver para fins de venda ou industrialização;

– o estabelecimento adquirente de produtos usados cuja origem não possa ser comprovada pela falta de marcação, se exigível, de documento fiscal próprio ou do documento.

1.4.13 Do conceito de estabelecimento industrial

Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações de industrialização. Serão equiparados:

– os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos;

– os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma;

---

[72] Cf. RIPI, art. 38.

– as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento da mesma firma, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo.

1.4.14 Da imunidade tributária

São imunes da incidência do imposto:

– livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão;

– os produtos industrializados destinados ao exterior, art. 153, § 3º, III, da CF/88;

– o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, art. 153, § 5º, da CF/88; e

– energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, art. 155, § 3º, da CF/88.

1.4.15 Aspecto temporal: momento da incidência

Ocorre a incidência do IPI nos seguintes momentos:

– na importação, incide no desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;

– na industrialização, incide no momento da saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

– na arrematação em leilão, quando se tratar de produto apreendido ou abandonado.

São igualmente definidos como momentos de incidência:

– na saída da repartição que promoveu o desembaraço aduaneiro, quanto aos produtos que, por ordem do importador, forem remetidos diretamente a terceiros;

– na saída do estabelecimento industrial diretamente para estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, por ordem do encomendante, quanto aos produtos mandados industrializar por encomenda, conforme a Lei n. 4.502/64, arts. 2º e 5º, I, *c*, e Decreto-lei n. 1.133/70, art. 1º;

– na saída de bens de produção dos associados para as suas cooperativas,

equiparadas, por opção, a estabelecimento industrial; e

– no momento em que ficar concluída a operação industrial, quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora do estabelecimento industrial, conforme a Lei n. 4.502/64, art. 2º, § 1º.

1.4.16 Base de cálculo

A base de cálculo do imposto está definida no art. 47 do CTN, que determina que:

> *Art. 47. A base de cálculo do imposto é:*
> *I – no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:*
> *a) do imposto sobre a importação;*
> *b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;*
> *c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;*
> *II – no caso do inciso II do artigo anterior:*
> *a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;*
> *b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;*
> *III – no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.*

1.4.17 Direito de crédito

O direito ao crédito de IPI é elemento fundamental para a concretização do princípio da não cumulatividade, de tal modo que ele permite anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados.

Os créditos de IPI podem ser de duas espécies: básicos e secundários. São considerados créditos básicos aqueles que se incorporam diretamente ao produto industrial e são consumidos neste. São exemplos de créditos básicos:

– do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados,

incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

– do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento adquirente;

– do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, quando estiver destacado ou indicado na nota fiscal;

– do imposto destacado em nota fiscal relativa a produtos industrializados por encomenda, recebidos do estabelecimento que os industrializou, em operação que dê direito ao crédito;

– do imposto pago no desembaraço aduaneiro;

– do imposto mencionado na nota fiscal que acompanhar produtos de procedência estrangeira, diretamente da repartição que os liberou, para estabelecimento, mesmo exclusivamente varejista, do próprio importador;

– do imposto relativo a bens de produção recebidos por comerciantes equiparados a industrial;

– do imposto relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto, nos demais casos não compreendidos nos incisos V a VII;

– do imposto pago sobre produtos adquiridos com imunidade, isenção ou suspensão quando descumprida a condição, em operação que dê direito ao crédito; e

– do imposto destacado nas notas fiscais relativas a entregas ou transferências simbólicas do produto, permitidas neste Regulamento.

> *Art. 227. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão, ainda, creditar-se do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos de comerciante atacadista não contribuinte, calculado pelo adquirente, mediante aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre cinquenta por cento do seu valor, constante da respectiva nota fiscal (Decreto-lei n. 400, de 1968, art. 6º).*

As aquisições de produtos de estabelecimentos optantes pelo Simples Nacional, de que trata o art. 177, não ensejarão aos adquirentes direito a fruição de crédito do imposto relativo à matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem[73].

O RIPI diferentemente do ICMS admite o aproveitamento de créditos decorrentes de incentivos fiscais, tais como: incentivos à Sudene e à Sudam; bem como os relativos às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos destinados à exportação para o exterior, saídos com imunidade ou saídos com suspensão do imposto e que posteriormente sejam destinados à exportação em determinados casos.

É ainda admitido ao contribuinte creditar-se:

– do valor do imposto, já escriturado, no caso de cancelamento da respectiva nota fiscal, antes da saída da mercadoria; e

– relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou ICMS o retorno, total ou parcial.

1.5 Imposto sobre operações financeiras (IOF)

1.5.1 Características

São características do IOF ser um imposto federal, real, direto e com função preponderamente extrafiscal. Trata-se de um imposto de competência da União por força do art. 153, V, da CF/88, bem como de natureza real, em virtude de sua incidência sobre negócios jurídicos (crédito, câmbio, seguro e títulos e valores mobiliários) independentemente da capacidade contributiva do contribuinte.

Trata-se de um imposto direto, visto que o seu encargo não pode ser transferido para um terceiro ou contribuinte de fato. Em determinados casos, é possível que exista a previsão contratual de transferência do encargo do imposto do proprietário para um terceiro, contudo, tal situação não configura legalmente uma transferência fiscal do

[73] Cf. Lei Complementar n. 123/2006, art. 23, *caput*.

encargo, dado que o art. 123 do CTN expressamente determina que os ajustes privados não implicam obrigações ou direitos oponíveis contra o fisco[74].

Sua função preponderantemente extrafiscal é comprovada pela verificação do percentual de participação da receita do imposto no quadro geral de arrecadação fiscal do país, bem como no seu objetivo de regular a política financeira e de mercado de capitais do país.

1.5.2 Natureza extrafiscal

Outro indicativo da relevante importância fiscal do IOF pode ser observada pela reduzida relevância desta exação para o total da receita tributária por tributo e competência, dentre todos os tributos arrecadados nacionalmente, mesmo que tenha havido um incremento substancial de arrecadação nos últimos anos[75]. Vejamos o quadro ilustrativo:

Receita tributária por tributo e competência – 2005 a 2009 (% do PIB)

Tributo	2005	2006	2007	2008	2009
IOF	0,28%	0,29%	0,29%	0,61%	0,61%

1.5.3 Denominação

Diversos autores da maior relevância têm doutrinado como perfeita proficiência que o termo "imposto sobre operações financeiras" e a sua abreviatura correspondente "IOF" são absolutamente inapropriados para representar o sentido material do imposto. A principal crítica decorre do entendimento de que a expressão induziria ao equivocado entendimento de que exista um imposto sobre operações

[74] "Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes."
[75] Cf. *Estudos Tributários* n. 21. Carga tributária no Brasil – 2009 (análise por tributo e bases de incidência). Brasília: Receita Federal do Brasil, 2010, p. 13.

financeiras em nosso país, o que seria um grande erro.

Em verdade, o texto constitucional abrangeria quatro bases econômicas muito distintas e que não dariam suporte a uma hipótese de incidência geral sobre todas as operações financeiras. O correto seria a substituição da expressão unitária IOF pelas expressões precisas imposto sobre operações de crédito (IOCrédito), imposto sobre operações de câmbio (IOCcâmbio), imposto sobre operações de seguros (IOSeguros) e imposto sobre operações de títulos e valores mobiliários (IOTítulos e valores mobiliários).

Outra razão para a insurgência quanto ao uso unificado do termo "imposto sobre operações financeiras" está na culpa desta locução pela ocorrência de diversas incompreensões, equívocos e entendimentos errôneos que transbordam os limites do debate doutrinário e têm influenciado julgamentos judiciais e administrativos, bem como a prática da autoridade fiscal. O uso simplista do termo para abarcar situações complexas e polissêmicas sob o manto da denominação IOF traria mais prejuízos do que benefícios, o que implicaria sua retirada do discurso doutrinário, acadêmico e legal. O maior exemplo deste erro estaria no fato de que algumas operações não financeiras poderiam estar submetidas ao imposto, contrariamente ao que poderia se depreender do sentido da expressão usual "imposto sobre operações financeiras".

Com a máxima data vênia aos ilustres doutrinadores que entendem em sentido diverso, compreendemos que não há grave prejuízo na utilização da expressão legal "Imposto sobre operações financeiras", nas suas modalidades crédito, câmbio, seguro e títulos e valores mobiliários. Tampouco consideramos que se constitui em um erro o uso da abreviatura IOF para designar o imposto e suas modalidades IOF-Crédito, IOF-Câmbio, IOF-Seguro e IOF-Títulos e Valores Mobiliários. Vejamos o nosso entendimento perante as críticas listadas anteriormente:

Quanto ao argumento inexiste um imposto geral sobre todas as operações financeiras em nosso país, concordamos plenamente, especialmente pelo fato que o texto constitucional listou somente quatro possibilidades de incidência, excluindo da incidência do imposto todas as situações não previstas pelo âmbito semântico de crédito, câmbio, seguro ou operações com títulos e valores mobiliários.

O argumento de que o texto constitucional abrangeria quatro bases econômicas muito distintas não procede, visto que, apesar de serem termos muito distintos, há uma identidade conceitual sobre as quatro operações, não estamos tratando aqui de propriedade imóvel, serviços e crédito, mas de operações que são geralmente abrangidas pelo conceito de operações financeiras[76].

Não se exige igualmente que o texto constitucional preveja expressamente todos os conceitos legais, visto que esta não é tarefa constitucional. A tarefa do texto da Constituição é repartir competências e delimitar os direitos e deveres fundamentais. Tampouco vislumbramos na jurisprudência uma sucessão de equívocos, perplexidades e conflitos normativos em face do uso errôneo desta locução.

Cabe ressaltar que mesmo o direito comparado reconhece a existência da figura das operações financeiras, que recebem tratamento pelo IVA[77].

Se o argumento questionador da simplicidade da denominação IOF prevalecesse como padrão, por coerência, deveríamos proceder a uma revisitação de todas as denominações de impostos. Nem sempre, contudo, a denominação complexa supera a simplicidade da transmissão de sentido de uma abreviação mais simples, sem perda de significado.

O maior exemplo do erro conceitual, que estaria no fato de que algumas operações não financeiras poderiam estar submetidas ao imposto, contrariamente ao que poderia se depreender do sentido da expressão usual "imposto sobre operações financeiras", não suscita maiores perplexidades no direito comparado que questiona sobre a realização dessas operações em diversos casos concretos, quando da aplicação do IVA.

Nesse sentido, considerando as profícuas elaborações realizadas por doutrinadores nacionais, preferimos manter a denominação IOF-Crédito, IOF-Câmbio, IOF-Seguro e IOF-Títulos e Valores Mobiliários para designar as modalidades específicas de incidência do imposto existentes no país.

---

[76] CF. PALMA, Clotilde Celorico. Enquadramento das operações financeiras em imposto sobre o valor acrescentado, n. 13 da Colecção Cadernos IDEFF, Lisboa: Almedina, 2011.
[77] Processo C77/01, Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (Quinta Secção), de 29 de abril de 2004, que versava sobre o conceito de operações financeiras acessórias.

1.5.4 Conceitos comuns: operações financeiras

Todas as hipóteses de incidência dos impostos em comento tratam de situações em que existe uma operação, ou seja, um ato ou negócio jurídico que gera direitos e obrigações bilaterais consubstanciada na transmissão da titularidade de um bem em troca de um pagamento. Excluem-se desse conceito todos os atos jurídicos unilaterais em que não existem dois contraentes, mas tão somente uma manifestação de vontade, bem como todos os atos translativos de propriedade de cunho gratuito. O imposto incide sobre as operações de crédito, câmbio, seguro e títulos e valores mobiliários e as demais operações subjacentes a estes contratos, na medida em que configurem novas operações financeiras tributáveis.

O STF decidiu que a imunidade assegurada pelo art. 150, VI, 'c', da Constituição da República aos partidos políticos, inclusive suas fundações, às entidades sindicais dos trabalhadores e às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que atendam aos requisitos da lei, alcança o IOF, inclusive o incidente sobre aplicações financeiras[78].

Vejamos detidamente a regra-matriz de incidência de cada uma das modalidades de incidência do IOF.

1.5.5 Princípios constitucionais específicos

1.5.5.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade não se aplica de modo absoluto em relação ao IOF, visto que a alteração de alíquotas segue as condições e limites estabelecidos em lei, sendo facultado ao Poder Executivo proceder a majoração por meio de decreto, conforme o art. 154, IV, § 1º, da CF/88. O art. 65 do CTN prevê uma ampliação das possibilidades de alteração pelo Executivo, incluindo a mudança de bases de cálculo do imposto, da seguinte forma: "Art. 65. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a

---

[78] RE 611510, com repercussão geral.

fim de ajustá-lo aos objetivos da política monetária". Tal possibilidade afronta diretamente o texto constitucional e não pode ser considerada recepcionada pela CF/88.

1.5.5.2 Princípio da anterioridade

O princípio da anterioridade, igualmente, não se aplica de modo absoluto em relação ao IOF, visto que a cobrança de alíquotas majoradas pode ser realizada no mesmo exercício em que o Decreto do Poder Executivo foi publicado, conforme o art. 150, § 1º, da CF/88.

1.5.5.3 Princípio da noventena

O princípio da noventena não se aplica de modo absoluto em relação ao IOF, visto que a cobrança de alíquotas majoradas pode ser realizada no mesmo exercício em que o Decreto do Poder Executivo foi publicado, sem precisar respeitar o prazo mínimo de 90 dias entre a instituição e a cobrança do imposto, conforme o art. 150, § 1º, da CF/88.

1.5.6 Base normativa

O IOF possui previsão constitucional no art. 153, V, da CF/88, bem como as suas normas gerais se encontram nos arts. 63 a 66 do CTN e em diversas leis federais, compiladas no Regulamento do IOF (Decreto n. 6.306, de 14 de dezembro de 2007[79]). O imposto é instituído mediante lei federal.

---

[79] Alterado pelos seguintes Decretos: n. 6.339, de 3 de janeiro de 2008; n. 6.345, de 4 de janeiro de 2008; n. 6.391, de 12 de março de 2008; n. 6.453, de 12 de maio de 2008; n. 6.566, de 15 de setembro de 2008; n. 6.613, de 22 de outubro de 2008; n. 6.655, de 20 de novembro de 2008; n. 6.691, de 11 de dezembro de 2008; n. 6.983, de 19 de outubro de 2009; e n. 7.011, de 18 de novembro de 2009.

1.5.7. IOF-Crédito

1.5.7.1 Aspecto material do IOF-Crédito

O crédito se configura como uma operação com base na entrega de bem monetário presente em troca da devolução futura deste bem mais uma remuneração pelo devedor. Este contrato geralmente possui três elementos: uma base monetária, o tempo e a confiança. O contrato cinge-se sobre a troca de moeda presente pela entrega futura de moeda. De outro lado, a relação entre prestação e contraprestação exige um lapso temporal entre a entrega presente pelo credor e a entrega futura de moeda pelo devedor. A confiança pode modular o risco existente na entrega de moeda pelo credor a determinado devedor e mesmo indicar o risco infinito a determinado devedor, implicando uma possibilidade negativa de crédito.

O conceito legal de operação de crédito se encontra no art. 63, I, do CTN que determina que incide o imposto sobre:

> *Art. 63. [...] I – quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado.*

Excluem-se da incidência do IOF-Crédito as operações relativas a títulos e valores mobiliários da seguinte forma:

> *Parágrafo único. A incidência definida no inciso I exclui a definida no inciso IV, e reciprocamente, quanto à emissão, ao pagamento ou resgate do título representativo de uma mesma operação de crédito.*

O STF se pronunciou sobre o assunto ao determinar a inconstitucionalidade de lei que permitia a incidência do IOF-Crédito sobre o mero saque efetuado em conta de poupança, dado que não configuraria operação de crédito, ao dispor que:

> É inconstitucional o inciso V do art. 1º da Lei n. 8.033/90, que instituiu a incidência do imposto nas operações de crédito, câmbio e seguros – IOF sobre saques efetuados em caderneta de poupança.

A leitura do precedente ressaltava a inexistência dos elementos constitutivos do contrato de crédito, a saber:

> o saque em poupança, por não conter promessa de prestação futura e, ainda, porque não se reveste de propriedade circulatória, tampouco configurando título destinado a assegurar disponibilidade de valores mobiliários, não pode ser compreendido no conceito de operação de crédito [...][80].

Note-se que a redação do precedente acrescentou um quarto elemento distintivo ao conceito de crédito: a circulação de moeda. Será financeira a operação de crédito que implique uma expansão da oferta da moeda, ou seja, um aumento da circulação monetária. Desse modo, a operação financeira de crédito difere da oferta comercial de crédito que não será objeto de incidência do IOF, de tal modo que um comerciante que ofereça a venda a crédito para um consumidor não será afetado pela incidência do IOF, mas antes o valor dos encargos financeiros deverão estar contidos no preço da mercadoria. O STJ pacificou o seu entendimento no REsp 110.646-2 consolidado pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, que aplicou a Lei dos Recursos Repetitivos para entender que incide o ICMS sobre os encargos financeiros nas vendas a prazo. Na venda a prazo, o vendedor oferece ao comprador o pagamento parcelado do produto, acrescendo um encargo monetário ao preço final. Para o STJ, este acréscimo se incorpora ao preço da mercadoria vendida à vista.

Diversamente, encontramos os casos de vendas realizadas com a intermediação de instituição financeira, tal como uma administradora de cartão de crédito, conforme a Súmula 237 do STJ: "Nas operações com cartão de crédito, os encargos relativos ao financiamento não são considerados no cálculo do ICMS".

A legislação estabeleceu a incidência do IOF-Crédito sobre as seguintes

[80] RE 232.467/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão.

operações[81]:

– empréstimo sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito e desconto de títulos;

– alienação, à empresa que exercer as atividades de *factoring*, de direitos creditórios resultantes de vendas a prazo;

– mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física.

Igualmente não incidirá o IOF-Crédito nas operações de fiança onerosa, em razão do fato que, neste caso, não há uma operação financeira de crédito, mas uma obrigação acessória, dado que o fiador não realiza uma das formas de circulação da moeda, mas tão somente uma garantia para a obrigação principal.

Não haverá igualmente a incidência de IOF sobre os saques de depósitos judiciais para garantia judicial, em que não existe uma operação de crédito subjacente[82].

Não há, contudo, a exigência que a operação financeira de crédito seja unicamente realizada por meio de instituição financeira, existem situações nas quais a operação financeira possa ocorrer sem a presença deste requisito. Assim, por exemplo, incide o IOF sobre operações de *factoring* em operações com direito de regresso (financiamento) ou com o adiantamento do valor do crédito vincendo (*convencional factoring*) ou como operações relativas a títulos ou valores mobiliários[83].

Nada impede que ocorra a incidência do IOF entre pessoas jurídicas de direito privado não financeiras, desde que se configure uma operação de financiamento entre duas empresas.

---

[81] Decreto n. 6.306, de 14 de dezembro de 2007; Decreto-lei n. 1.783, de 18 de abril de 1980; Lei n. 9.532, de 1997 e Lei n. 9.779, de 1999.

[82] STJ, 1ª T., REsp 226.027/PE, veja-se igualmente a IN SRF 224/02.

[83] STF ADIMC n. 1.783.

1.5.7.2 Aspecto temporal do IOF-Crédito

Determina o CTN que o imposto incide no momento de realização da conduta prevista na hipótese de incidência[84], ou seja, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado.

Estabelece de modo específico o Decreto n. 6.306, de 14 de dezembro de 2007, as situações que se consideram realizadoras desta conduta[85]:

– na data da efetiva entrega, total ou parcial, do valor que constitua o objeto da obrigação ou sua colocação à disposição do interessado;

– no momento da liberação de cada uma das parcelas, nas hipóteses de crédito sujeito, contratualmente, a liberação parcelada;

– na data do adiantamento a depositante, assim considerado o saldo a descoberto em conta de depósito;

– na data do registro efetuado em conta devedora por crédito liquidado no exterior;

– na data em que se verificar excesso de limite, assim entendido o saldo a descoberto ocorrido em operação de empréstimo ou financiamento, inclusive sob a forma de abertura de crédito;

– na data da novação, composição, consolidação, confissão de dívida e dos negócios assemelhados, observado o disposto nos §§ 7º e 10 do art. 7º;

– na data do lançamento contábil, em relação às operações e às transferências internas que não tenham classificação específica, mas que, pela sua natureza, se enquadrem como operações de crédito.

O STJ estabeleceu que o IOF pode incidir no momento de celebração do contrato de fornecimento de crédito[86], configurando já a operação financeira por meio da vinculação efetiva entre as partes.

---

[84] Cf. Art. 63 do CTN.
[85] Cf. Art. 3º.
[86] Estabeleceu que incide o imposto: "[...] II – Ante a impossibilidade de alteração dos conceitos advindos do direito privado (art. 110 do CTN), o que importa, *in casu*, para fins de incidência da norma tributária, é o momento da celebração do contrato de financiamento com o BNDES, porquanto vinculador da vontade das partes, para fins de ocorrência do fato gerador do Imposto sobre Operações Financeiras – IOF".

1.5.7.3 Aspecto territorial do IOF-Crédito

O IOF-Crédito incide sobre as operações de crédito realizadas em território nacional, não havendo a possibilidade de incidência sobre as operações realizadas no exterior por tomadores nacionais quando o contrato é firmado no estrangeiro.

1.5.7.4 Aspecto pessoal do IOF-Crédito

O sujeito ativo do imposto é a União e a sujeição passiva deve ser definida em lei, conforme o art. 66 do CTN, que determina que: "Art. 66. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei". A legislação federal determinará como contribuintes as pessoas físicas ou jurídicas tomadoras de crédito[87]. No caso de alienação de direitos creditórios resultantes de vendas a prazo a empresas de *factoring*, contribuinte será o alienante pessoa física ou jurídica.

São responsáveis pela cobrança do IOF e pelo seu recolhimento ao Tesouro Nacional: as instituições financeiras que efetuarem operações de crédito, as empresas de *factoring* adquirentes do direito creditório ou a pessoa jurídica que conceder o crédito, nas operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros.

1.5.7.5 Aspecto quantitativo do IOF-Crédito

A base de cálculo do IOF-Crédito é o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros. O montante devido será calculado da seguinte forma:

– na operação de empréstimo, sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito quando não ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, inclusive por estar contratualmente prevista a reutilização do crédito, até o termo final da operação, a base de cálculo é o somatório dos saldos devedores diários apurados no último dia de cada mês. Quando ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, a base de cálculo é o principal entregue ou colocado à sua

[87] Cf. art. 4º do Decreto n. 6.306/2007.

disposição, ou quando previsto mais de um pagamento, o valor do principal de cada uma das parcelas;

– no caso de operação de desconto, inclusive na de alienação a empresas de *factoring* de direitos creditórios resultantes de vendas a prazo, a base de cálculo é o valor líquido obtido. Havendo adiantamento a depositante, a base de cálculo é o somatório dos saldos devedores diários, apurado no último dia de cada mês;

– nos empréstimos, inclusive sob a forma de financiamento, sujeitos à liberação de recursos em parcelas, ainda que o pagamento seja parcelado, a base de cálculo é o valor do principal de cada liberação;

– nos excessos de limite, ainda que o contrato esteja vencido, quando não ficar expressamente definido o valor do principal a ser utilizado, inclusive por estar contratualmente prevista a reutilização do crédito, até o termo final da operação, a base de cálculo é o valor dos excessos computados no somatório dos saldos devedores diários apurados no último dia de cada mês. Quando ficar expressamente definido o valor do principal a ser utilizado, a base de cálculo é o valor de cada excesso, apurado diariamente, resultante de novos valores entregues ao interessado, não se considerando como tais os débitos de encargos;

– no caso de cheque admitido em depósito e devolvido por insuficiência de fundos, a base de cálculo do IOF será igual ao valor a descoberto, verificado na respectiva conta, pelo seu débito, na forma estabelecida para o adiantamento a depositante;

– na prorrogação, renovação, novação, composição, consolidação, confissão de dívida e negócios assemelhados, de operação de crédito em que não haja substituição de devedor, a base de cálculo do IOF será o valor não liquidado da operação anteriormente tributada, sendo essa tributação considerada complementar à anteriormente feita, aplicando-se a alíquota em vigor à época da operação inicial; e

– no caso de novação, composição, consolidação, confissão de dívida e negócios assemelhados de operação de crédito em que haja substituição de devedor, a base de cálculo do IOF será o valor renegociado na operação.

1.5.7.6 Alíquota

O IOF será cobrado à alíquota máxima de 1,5% ao dia sobre o valor das operações de crédito (Lei n. 8.894/94, art. 1º).

1.5.8 IOF-Câmbio

1.5.8.1 Aspecto material do IOF-Câmbio

O IOF-Câmbio incide sobre entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este.

1.5.8.2 Aspecto temporal do IOF-Câmbio

O IOF-Câmbio incide no momento da entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este. Este ocorrerá e será devido no ato da liquidação da operação de câmbio.

1.5.8.3 Aspecto territorial do IOF-Câmbio

O IOF-Câmbio incide sobre as operações de câmbio realizadas em território nacional, não havendo a possibilidade de incidência sobre as operações realizadas no exterior por tomadores nacionais, quando o contrato é firmado no estrangeiro.

1.5.8.4 Aspecto pessoal do IOF-Câmbio

São contribuintes do IOF os compradores ou vendedores de moeda estrangeira nas operações referentes às transferências financeiras para ou do exterior. As

transferências financeiras compreendem os pagamentos e recebimentos em moeda estrangeira, independentemente da forma de entrega e da natureza das operações.

São responsáveis pela cobrança do IOF e pelo seu recolhimento ao Tesouro Nacional as instituições autorizadas a operar em câmbio.

1.5.8.5 Aspecto quantitativo do IOF-Câmbio

A base de cálculo do IOF é o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição[88]. O montante devido será calculado da seguinte forma:

– sobre o valor ingressado no País decorrente de ou destinado a empréstimos em moeda com os prazos médios mínimos de até 90 dias;

– nas operações de câmbio destinadas ao cumprimento de obrigações de administradoras de cartão de crédito ou de bancos comerciais ou múltiplos na qualidade de emissores de cartão de crédito decorrentes de aquisição de bens e serviços do exterior efetuada por seus usuários;

– nas operações de câmbio destinadas ao cumprimento de obrigações de administradoras de cartão de crédito ou de bancos comerciais ou múltiplos na qualidade de emissores de cartão de crédito decorrentes de aquisição de bens e serviços do exterior quando forem usuários do cartão a União, estados, municípios, Distrito Federal, suas fundações e autarquias;

– nas operações de câmbio relativas ao ingresso, no País, de receitas de exportação de bens e serviços;

– nas operações de câmbio de natureza interbancária entre instituições integrantes do Sistema Financeiro Nacional autorizadas a operar no mercado de câmbio e entre estas e instituições financeiras no exterior;

– nas operações de câmbio, de transferências do e para o exterior, relativas a aplicações de fundos de investimento no mercado internacional, nos limites e condições fixados pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM);

– nas operações de câmbio realizadas por empresas de transporte aéreo

[88] Cf. art. 64, II, do CTN.

internacional, domiciliadas no exterior, para remessa de recursos originados de suas receitas locais;

– nas operações de câmbio realizadas por instituição bancária para fins de repasse, no País, de recursos obtidos no exterior;

– nas operações de câmbio relativas a ingresso de moeda estrangeira para cobertura de gastos efetuados no País com utilização de cartão de crédito emitido no exterior;

– na operação de compra de moeda estrangeira por instituição autorizada a operar no mercado de câmbio, contratada simultaneamente com uma operação de venda;

– nas operações de câmbio realizadas para ingresso no País de doações em espécie recebidas por instituições financeiras públicas controladas pela União e destinadas a ações de prevenção, monitoramento e combate ao desmatamento e de promoção da conservação e do uso sustentável das florestas brasileiras;

– nas liquidações de operações de câmbio de ingresso e saída de recursos no e do País, referentes a recursos captados a partir de 23 de outubro de 2008 a título de empréstimos e financiamentos externos;

– nas liquidações de operações de câmbio para ingresso de recursos no País, realizadas por investidor estrangeiro, para aplicação no mercado financeiro e de capitais;

– nas liquidações de operações de câmbio para fins de retorno de recursos aplicados por investidor estrangeiro no mercado financeiro e de capitais.

1.5.8.6 Da alíquota

A alíquota máxima do IOF é de 25%.

1.5.9 IOF-Seguro

1.5.9.1 Aspecto material do IOF-Seguro

O IOF-Seguro incide sobre as operações de seguro, assim considerados os de vida e congêneres, de acidentes pessoais e do trabalho, de bens, valores, coisas e outros não especificados[89].

1.5.9.2 Aspecto temporal do IOF-Seguro

O IOF incide sobre o recebimento do prêmio e se torna no ato do recebimento total ou parcial do prêmio.

1.5.9.3 Aspecto territorial do IOF-Seguro

O IOF-Seguro incide sobre as operações de seguro realizadas em território nacional, não havendo a possibilidade de incidência sobre as operações realizadas no exterior, quando o contrato é firmado no estrangeiro.

1.5.9.4 Aspecto pessoal do IOF-Seguro

São contribuintes do IOF as pessoas físicas ou jurídicas seguradas. Por sua vez, consideram-se responsáveis pela cobrança do imposto e pelo seu recolhimento ao Tesouro Nacional as seguradoras ou as instituições financeiras a quem estas encarregarem da cobrança do prêmio. A seguradora é responsável pelos dados constantes da documentação remetida para cobrança.

1.5.9.5 Aspecto quantitativo do IOF-Seguro

A base de cálculo do imposto é, conforme o CTN, o montante do prêmio[90]. O montante devido será calculado da seguinte forma:

---

[89] Cf. art. 18 do Decreto n. 6.306/2007.
[90] Cf. art. 64, III, do CTN.

– nas operações de seguro de vida e congêneres, de acidentes pessoais e do trabalho, incluídos os seguros obrigatórios de danos pessoais causados por veículos automotores de vias terrestres e por embarcações, ou por sua carga, a pessoas transportadas ou não; e

– nas operações de seguros privados de assistência à saúde.

1.5.9.6 Alíquota

A alíquota do IOF é de 25%.

1.5.10 IOF-Títulos e valores mobiliários

1.5.10.1 Aspecto material do IOF-Títulos e valores mobiliários

O IOF-Títulos e valores mobiliários incide sobre as operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate. O Decreto n. 6.306/2007 determina como hipótese de incidência do imposto a aquisição, cessão, resgate, repactuação ou pagamento para liquidação de títulos e valores mobiliários[91].

Determina a legislação que incide o imposto sobre qualquer operação, independentemente da qualidade ou da forma jurídica de constituição do beneficiário da operação ou do seu titular, estando abrangidos, entre outros, fundos de investimentos e carteiras de títulos e valores mobiliários, fundos ou programas, ainda que sem personalidade jurídica e entidades de previdência privada.

1.5.10.2 Aspecto temporal do IOF-Títulos e valores mobiliários

O imposto incide no momento em que se realizarem as operações de aquisição, cessão, resgate, repactuação ou pagamento para liquidação de títulos e valores mobiliários.

[91] Cf. art. 25 do Decreto n. 6.306/2007.

1.5.10.3 Aspecto territorial do IOF-Títulos e valores mobiliários

O IOF-Títulos e valores mobiliários incide sobre as operações realizadas em território nacional, não havendo a possibilidade de incidência sobre as operações realizadas no exterior, quando o contrato é firmado no estrangeiro.

1.5.10.4 Aspecto pessoal do IOF-Títulos e valores mobiliários

São contribuintes do imposto:

– os adquirentes de títulos ou valores mobiliários e os titulares de aplicações financeiras;

– as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil.

São considerados responsáveis pela cobrança do IOF e pelo seu recolhimento ao Tesouro Nacional:

– as instituições autorizadas a operar na compra e venda de títulos e valores mobiliários;

– as bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, em relação às aplicações financeiras realizadas em seu nome, por conta de terceiros e tendo por objeto recursos destes;

– a instituição que liquidar a operação perante o beneficiário final, no caso de operação realizada por meio da Selic ou da Central de Custódia e de Liquidação Financeira de Títulos (Cetip);

– o administrador do fundo de investimento;

– a instituição que intermediar recursos, junto a clientes, para aplicações em fundos de investimentos administrados por outra instituição, na forma prevista em normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional;

– a instituição que receber as importâncias referentes à subscrição das cotas do Fundo de Investimento Imobiliário e do Fundo Mútuo de Investimento em Empresas Emergentes.

1.5.10.5 Aspecto quantitativo do IOF-Títulos e valores mobiliários

A base de cálculo do imposto é quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários: a) na emissão, o valor nominal mais o ágio, se houver; b) na transmissão, o preço ou o valor nominal, ou o valor da cotação em bolsa, como determinar a lei; e c) no pagamento ou resgate, o preço[92].

A base de cálculo do IOF-Títulos e valores mobiliários, em conformidade com o Decreto n. 6.306/2007, é o valor[93]:

– de aquisição, resgate, cessão ou repactuação de títulos e valores mobiliários;

– da operação de financiamento realizada em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas; e

– de aquisição ou resgate de cotas de fundos de investimento e de clubes de investimento.

1.5.10.6 Alíquota

O IOF será cobrado à alíquota máxima de 1,5% ao dia sobre o valor das operações com títulos ou valores mobiliários. Aplica-se esta alíquota nas operações com títulos e valores mobiliários de renda fixa e de renda variável, efetuadas com recursos provenientes de aplicações feitas por investidores estrangeiros em cotas de Fundo de Investimento Imobiliário e de Fundo Mútuo de Investimento em Empresas Emergentes.

O imposto será cobrado à alíquota de 0,5% ao dia sobre o valor de resgate de quotas de fundos de investimento, constituídos sob qualquer forma, na hipótese de o investidor resgatar cotas antes de completado o prazo de carência para crédito dos rendimentos.

Será cobrado à alíquota de 1% ao dia sobre o valor do resgate, cessão ou repactuação, limitado ao rendimento da operação, em função do prazo, nas seguintes

---

[92] Cf. art. 64, IV, do CTN.
[93] Cf. art. 28.

operações:

– realizadas no mercado de renda fixa;

– resgate de cotas de fundos de investimento e de clubes de investimento.

Estão sujeitas à alíquota zero as operações:

– de titularidade das instituições financeiras e das demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil;

– das carteiras dos fundos de investimento e dos clubes de investimento;

– do mercado de renda variável, inclusive as realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e entidades assemelhadas;

– de resgate de cotas dos fundos e clubes de investimento em ações, assim considerados pela legislação do imposto de renda.

O imposto será cobrado à alíquota de 1,5% na cessão de ações que sejam admitidas à negociação em bolsa de valores localizada no Brasil, com o fim específico de lastrear a emissão de *depositary receipts* negociados no exterior.

1.5.11 IOF-Ouro

O IOF-Ouro é definido como o ativo financeiro ou instrumento cambial e sujeita-se exclusivamente à incidência do IOF, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de 1%, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

– 30% para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

– 70% para o Município de origem.

Determina o art. 67 do CTN que a receita líquida do imposto destina-se a formação de reservas monetárias, na forma da lei.

1.6 Imposto territorial rural (ITR)

1.6.1 Características

São características do ITR ser um imposto federal, real, direto e com função extrafiscal. O ITR é um imposto de competência da União por força do art. 153, VI, da

CF/88, bem como de natureza real, em virtude do fato de sua incidência ser sobre a propriedade territorial rural. Trata-se de um imposto direto, visto que o seu encargo não pode ser transferido para um terceiro ou contribuinte de fato.

Sua função extrafiscal fica explicitada pela sua forma de composição da base de cálculo e alíquota, envolvendo essencialmente o grau de utilização da propriedade como forma de gradação da progressividade da alíquota. De tal forma que quanto mais produtiva for a propriedade menor deva ser a alíquota incidente e quanto mais improdutiva, maior venha a ser o gravame a ser imposto. Tal sistemática visa implicar um desincentivo à manutenção de propriedades fundiárias que não cumpram a sua função precípua de manter a população no campo, gerar renda e riqueza no interior rural do país e na produção inarredável de segurança alimentar para a nação.

1.6.2 Evolução histórica

A evolução histórica do imposto sempre esteve vinculada a enorme importância política e social que a questão agrária assumiu no Brasil. O imposto rural foi inicialmente regulado como uma matéria de interesse estadual, em que estava sob competência dos Estados e, posteriormente, sua competência foi deslocada para a União, em função da crescente relevância da questão agrária para o país, atingindo âmbito de interesse nacional.

Foi originalmente previsto no texto da Constituição de 1891, sendo de competência estadual e unificada para os imóveis rurais e urbanos[94]. A Constituição de 1934 manteve a competência estadual somente para o imposto rural[95], atribuindo aos Municípios a tributação da propriedade urbana[96]. Por sua vez, a Constituição de

---

[94] "Art. 9º É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: [...] 2º) sobre Imóveis rurais e urbanos."

[95] "Art. 8º Também compete privativamente aos Estados: I – decretar impostos sobre: a) propriedade territorial, exceto a urbana."

[96] "Art. 13. Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse; e especialmente: [...]
§ 2º Além daqueles de que participam, *ex vi* dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios: [...]
II – os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda."

1937[97] e a de 1946[98] mantiveram o sentido da Constituição de 1934 com a competência estadual somente para o imposto rural. A Constituição de 1967 passou a competência para instituir o imposto territorial rural para a União[99], sendo esta orientação seguida pela Constituição de 1988.

No período da vigência da Emenda Constitucional de 1961, o ITR passou a ser de competência municipal, sendo que o imposto sobre a propriedade rural e urbana também estava sob a esfera dos municípios[100]. Posteriormente, por força da Emenda Constitucional de 1964[101], esta cobrança foi transferida para a União, o que foi mantido nas Constituições de 1967 e 1969.

A cobrança do imposto durante este período era de responsabilidade do Instituto Brasileiro de Reforma Agrária (Ibra), que havia sido criado pelo Estatuto da Terra (Lei n. 4.504/64). Este instituto foi extinto em 9 de julho de 1970, pelo Decreto n. 1.110, que criou o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), resultado da fusão do Ibra com o Instituto Nacional de Desenvolvimento Agrário (Inda).

A criação do Incra marcou uma mudança no modelo de solução para a questão agrária no país. Inicialmente pressionado pela força do movimento camponês no país, o governo militar havia instituído dois instrumentos de política fundiária o Ibra e o Inda, ambos com o objetivo de realizar uma reforma agrária controlada. Posteriormente, o enfoque passou para a colonização da Amazônia, como meio de dar vazão a grande quantidade de agricultores sem-terra.

No ano de 1980, foram criados os conceitos de Módulo Fiscal do Município (MFM), em que se fixava para cada município o tamanho ideal para um imóvel, e Módulo Fiscal do Imóvel (MFI), em que era determinada a relação entre o tamanho

---

[97] "Art. 23. É da competência exclusiva dos Estados: I – a decretação de impostos sobre: a) a propriedade territorial, exceto a urbana."

[98] "Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre: I – propriedade territorial, exceto a urbana."

[99] "Art. 22. Compete à União decretar impostos sobre: [...] III – propriedade territorial, rural."

[100] Cf. EC n. 5/61: "Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por fôrça dos parágrafos 2º, 4º e 5º do art. 15, e dos impôstos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos municípios os impostos: [...] I – Sobre propriedade territorial urbana e rural".

[101] Cf. EC n. 10/64: "Art. 2º O art. 15 é acrescido do item e parágrafo seguintes: Art. 15. Compete à União decretar impostos sobre: [...] VII – Propriedade territorial rural. [...] § 9º O produto da arrecadação do imposto territorial rural será entregue, na forma da lei, pela União aos Municípios onde estejam localizados os imóveis sobre os quais incida a tributação."

da área aproveitável do imóvel com o seu tamanho ideal no município, por meio da Lei n. 6.746 e do Decreto-lei n. 84.685.

A ideia de módulo fiscal era ser unidade de medida agrária expressa em hectares e é variável, sendo fixada para cada município, levando-se em conta: i) tipo de exploração predominante no município; ii) a renda obtida com a exploração predominante; iii) outras explorações existentes no município que, embora não predominantes, sejam expressivas em função da renda ou da área utilizada; e iv) conceito de propriedade familiar.

O MFM não deveria ser confundido com o módulo rural, visto que o seu objetivo era permitir a verificação dos imóveis rurais que eram economicamente viáveis no campo. Dependendo do município um módulo fiscal varia de 5 a 110 hectares. Nas regiões metropolitanas, a extensão do módulo rural é geralmente bem menor do que nas regiões mais afastadas dos grandes centros urbanos. Atualmente este indicador serve de parâmetro para a classificação fundiária do imóvel rural quanto à sua dimensão, de conformidade com art. 4º da Lei n. 8.629/93, da seguinte forma[102]:

– minifúndio: imóvel rural de área inferior a um módulo fiscal;

– pequena propriedade: imóvel rural de área compreendida entre um e quatro módulos fiscais;

– média propriedade: imóvel rural de área compreendida entre quatro e quinze módulos fiscais;

– grande propriedade: imóvel rural de área superior a quinze módulos fiscais.

A Constituição de 1988 foi inovada, posteriormente, mediante emenda constitucional que atribuiu a capacidade tributária ativa aos municípios que firmassem convênio com a União, para fim de arrecadação do imposto. Trata-se de uma importante demanda municipalista de incremento de receitas municipais aliada ao controle do uso do solo rural por meio de uma fiscalização mais atenta.

A CF/88 foi significativamente alterada pela EC n. 42/2003 que explicitou ainda mais o caráter extrafiscal do imposto, conforme podemos verificar abaixo:

---

[102] O tamanho do módulo fiscal, para cada município, está fixado na Instrução Especial/Incra n. 20/80.

CF/88	EC n. 42/2003
§ 4º O imposto previsto no inciso VI terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.	§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003) I – será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003) II – não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003) III – será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003) (Regulamento)

1.6.3 Natureza extrafiscal

A reforma agrária e uma política agrícola e fundiária justas são tão relevantes no sistema constitucional brasileiro que se encontram estabelecidas no Capítulo III (Da Política Agrícola e Fundiária e da Reforma Agrária) do Título VII do Texto Constitucional que trata da ordem econômica e financeira da CF/88.

A integração sistemática do Sistema Tributário Nacional com a Política Fundiária e Agrária encontra-se expressa no art. 187 da CF/88 que nomeia diretamente a política tributária e fiscal como elemento de ação do Estado na condução das políticas públicas para o setor. Assim determina:

> *Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente:*
> *I – os instrumentos creditícios e fiscais.*

Igualmente determina o texto constitucional sobre quais são as diretrizes que devem nortear estas políticas, conforme o art. 186 do texto constitucional:

> *Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:*
>
> *I – aproveitamento racional e adequado;*
>
> *II – utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;*
>
> *III – observância das disposições que regulam as relações de trabalho;*
>
> *IV – exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.*

Estes mandamentos devem estar contidos na legislação fiscal, de tal modo a alcançar os objetivos previstos no art. 185 da CF/88, que cumpre a norma tributária em todos os seus aspectos, especialmente em sua base de cálculo, indicar o modo de entendimento do que venha a ser o aproveitamento racional e adequado do imóvel rural e da adequada utilização dos recursos naturais e da preservação do meio ambiente.

Outro indicativo da reduzida importância fiscal do ITR pode ser observado pela reduzida relevância desta exação para o total da receita tributária por tributo e competência, dentre todos os tributos arrecadados nacionalmente[103]. Veja-se o quadro ilustrativo:

Receita tributária por tributo e competência – 2005 a 2009 (% do PIB)

Tributo	2005	2006	2007	2008	2009
Imposto territorial rural	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%

1.6.4 Base normativa

O ITR possui previsão constitucional no art. 153, VI, da CF/88, bem como as suas normas gerais se encontram nos arts. 29 a 31 do CTN. Institui o imposto a Lei n. 9.393, de 19 de dezembro de 1996. Outras normas relevantes são:

– Lei n. 11.250/2005, que regulamenta o inciso III do § 4º do art. 153 da

[103] Cf. *Estudos Tributários* n. 21. Carga tributária no Brasil – 2009 (análise por tributo e bases de incidência). Brasília: Receita Federal do Brasil, 2010, p. 13.

Constituição Federal;

– Decreto n. 6.433/2008 que institui o Comitê Gestor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (CGITR) e dispõe sobre a forma de opção de que trata o inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição, pelos municípios e pelo Distrito Federal, para fins de fiscalização e cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), e dá outras providências, bem como as normas que alteraram ou modificaram a mesma posteriormente;

– Decreto n. 4.449/2002 que regulamenta a Lei n. 10.267, de 28 de agosto de 2001, que altera dispositivos das Leis n. 4.947, de 6 de abril de 1966; 5.868, de 12 de dezembro de 1972; 6.015, de 31 de dezembro de 1973; 6.739, de 5 de dezembro de 1979; e 9.393, de 19 de dezembro de 1996, bem como as normas que alteraram ou modificaram a mesma posteriormente;

– Decreto n. 4.382/2002, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

1.6.5 Aspecto material

O Imposto Territorial Rural tem como hipótese de incidência, conforme o art. 29 do CTN, a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizada fora da zona urbana do município. Igualmente, esta definição é reproduzida na Lei n. 9.393, de 19 de dezembro de 1996[104]. Imóvel rural é considerado a área contínua[105], formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município[106]. Muito se discute sobre a constitucionalidade do art. 29 do CTN e de sua recepção pela CF/88, visto que o texto constitucional se dirige tão somente à tributação sobre a propriedade territorial rural, excluindo de sua hipótese de incidência qualquer outro fato jurídico, tal como a posse ou o domínio útil.

---

[104] "Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano."

[105] Ver arts. 79 a 81 do Código Civil.

[106] Art. 32 do CTN; e art. 1º , § 2º, da Lei n. 9.393/96.

1.6.5.1 Natureza rural do imóvel

A definição de imóveis rurais é realizada por três critérios: legal, material ou de benefício e pela destinação. É considerado, inicialmente, como uma área rural aquela que conste na lei municipal de ordenamento do solo urbano como sendo um imóvel localizado em zona rural. No entanto, este critério não é suficiente por si só, sendo necessário se caracterizar a presença de melhoramentos urbanos que descaracterizam a área como sendo rural. Estes dois critérios são derivados de uma interpretação *a contrario sensu* do art. 32, do §§ 1º e 2º, do CTN que determina que se considera área rural aquela que se localiza fora de zona urbana. O último critério possui natureza jurisprudencial e não encontra suporte legal. Desse modo, a definição de zona urbana pode ser realizada por meio de três critérios: i) legal; ii) benefício; e iii) destinação ou finalidade econômica.

Pelo critério legal, zona urbana é a região municipal que a lei determina como sendo urbana. Não importa para este critério se verdadeiramente o imóvel está localizado em uma região urbana. O critério do benefício definirá a zona urbana como a área que possua um número mínimo de melhoramentos e facilidades urbanas. Determina o art. 32, §§ 1º e 2º, do CTN é a área definida em lei municipal, observando-se o requisito mínimo da existência de pelo menos dois dos seguintes melhoramentos: a) meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; b) abastecimento de água; c) sistema de esgotos sanitários; d) rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; e e) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel considerado.

Conforme o critério da destinação ou finalidade econômica, a definição do imposto aplicável (IPTU ou ITR) depende da comprovação econômica do imóvel, assim, estarão excluídos da incidência do IPTU os imóveis cuja destinação seja comprovadamente a de exploração agrícola, pecuária ou industrial, sobre os quais incidirá o ITR[107]. Desse modo, prevalecerá a destinação do imóvel sobre a sua localização legal[108]. Se, contudo, imóvel estiver em zoneamento urbano inapropriado

---

[107] REsp 1.112.646.
[108] REsp 738.628/SP.

para a destinação primária, então nesse caso deverá prevalecer o IPTU como imposto incidente[109].

1.6.6 Aspecto temporal

A incidência do ITR ocorre no primeiro dia de cada ano. Caso ocorra a desapropriação do imóvel em determinado mês do ano, esta não desconstitui a incidência do imposto e o surgimento da obrigação tributária, visto que a obrigação tributária surge para o proprietário no primeiro dia útil de cada mês, independentemente de quem se torne o proprietário durante o ano por qualquer motivo (venda, sucessão, desapropriação etc.)[110].

Determina a Lei n. 9.393/96 que o momento de incidência do ITR é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano. Existe uma grande polêmica na doutrina e na jurisprudência sobre a adequada hipótese de incidência do imposto, visto que existe uma inconsistência entre o disposto no texto constitucional, que somente menciona a propriedade como substrato para incidência do ITR, e o CTN que amplia o aspecto material abrangendo igualmente o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza.

Uma interpretação sistemática do texto constitucional deveria considerar que as normas infraconstitucionais não podem alargar o espectro material do texto da CF, sob pena de esvaziar a sua força normativa. A autorização para a mudança ou alargamento do sentido material dos termos constitucionais não poderia ser somente casuística, devendo espalhar-se por todo o sistema, ofendendo ao final todos os demais aspectos materiais previstos no texto, em uma grave ofensa a uma construção sólida do Sistema Constitucional Tributário.

---

[109] AgRg no Ag 498.512/RS, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, julgamento em 22-3-2005. Neste sentido: "O critério da localização do imóvel é insuficiente para que se decida sobre a incidência do IPTU ou ITR, sendo necessário observar-se o critério da destinação econômica, conforme já decidiu a Egrégia 2ª Turma, com base em posicionamento do STF sobre a vigência do DL n. 57/66. – Agravo regimental improvido."

[110] REsp 673.901/PR, Rel. Min. José Delgado, julgamento em 2-12-2004.

1.6.7 Aspecto espacial

O ITR é incidente sobre todo imóvel rural localizado no território nacional. Considera-se imóvel rural a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município e se o imóvel pertencer a mais de um município deverá ser enquadrado no município onde fique a sede do imóvel e, se esta não existir, será enquadrado no município onde se localize a maior parte do imóvel.

1.6.8 Aspecto quantitativo

O lançamento do ITR ocorrerá por homologação, em conformidade com o art. 10 da Lei n. 9393/90, que determina que a apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

1.6.9 Base de cálculo

A base de cálculo do ITR é o valor fundiário do imóvel rural, conforme o art. 30 do CTN. Este, por sua vez, será considerado o valor da terra nua, excluindo-se todas as benfeitorias e pertenças ao imóvel, tais como:

> *a) construções, instalações e benfeitorias;*
> *b) culturas permanentes e temporárias;*
> *c) pastagens cultivadas e melhoradas;* e
> *d) florestas plantadas.*

Serão consideradas como área tributável a total do imóvel, menos as seguintes áreas:

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei n. 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei n. 7.803, de 18 de julho de

1989. A base de cálculo do ITR excluirá[111] de seu cálculo as áreas de preservação permanente, não havendo necessidade de Ato Declaratório do Ibama[112];

b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;

c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;

d) sob regime de servidão ambiental; (redação dada pela Lei nº 12.651, de 2012);

d) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração (incluído pela Lei n. 11.428/2006); e

e) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público (incluído pela Lei n. 11.727/2008).

O Valor da Terra Nua Tributável (VTNt) será definido aplicando-se o Valor da Terra Nua (VTN) multiplicado pelo quociente entre a área tributável e a área total. O Grau de Utilização (GU), por sua vez, será definido mediante a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável, sendo que a área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas: a) ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias; b) mencionadas nos itens *a*, *b* e *c* acima. Será entendida como áreas efetivamente utilizadas a porção do imóvel que no ano anterior tenha: a) sido plantada com produtos vegetais; b) servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária; c) sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental; d) servido para exploração de atividades granjeira e aquícola; e) sido o objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7º da Lei n. 8.629, de 25 de fevereiro de 1993.

Essas informações devem constar da Declaração de Informação e Apuração do ITR (DIAT), bem como sobre a área utilizada e respectiva produção, fornecidos

---

[111] REsp 587.429/AL.

[112] MP n. 2.166-67, de 24 de agosto de 2001.

pelo arrendatário ou parceiro, quando o imóvel, ou parte dele, estiver sendo explorado em regime de arrendamento ou parceria. Para fins de aplicação da tributação, considerar-se-ão como pequenas glebas rurais as seguintes áreas:

> a) 100 ha, se localizados em municípios compreendidos na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;
> b) 50 ha, se localizados em municípios compreendidos no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;
> c) 20 ha, se localizados em qualquer outro município.

O valor do imposto será calculado levando em conta o Valor da Terra Nua Tributável (VTNt) a alíquota correspondente, considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização (GU). O pagamento deverá ser realizado o último dia útil do mês fixado para a entrega do DIAT.

Entendeu o STJ que a retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa, salvo no caso de decadência do direito de lançar do fisco[113].

1.6.10 Alíquota

A alíquota do ITR será progressiva e terá a função extrafiscal de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, conforme estabelecido no texto constitucional no seu art. 153, § 4º. Com o objetivo de implementar o desígnio constitucional, o art. 11 da Lei n. 9.393/96 estabeleceu cinco faixas de alíquotas dependendo do grau de utilização da terra. O grau de utilização corresponde ao percentual da área efetivamente utilizada na atividade rural e a área aproveitável do imóvel, demonstrando o cumprimento da função social do imóvel rural.

---

[113] REsp 1130545, recurso repetitivo.

1.6.11 Aspecto pessoal

A União possui competência para instituir o imposto, no entanto, a capacidade tributária ativa pode ser exercida pela União e pelos municípios. O *sujeito ativo* para cobrança do ITR é, originariamente, a União, podendo ser exercida, por delegação, pelos municípios, conforme o art. 153, § 4º, III, da CF/88. A competência da União foi delegada à RFB, nos termos do art. 15 da Lei n. 9.393/96. As execuções fiscais do ITR podem ser processadas pela Fazenda Pública Federal e não pelo Incra[114] perante a Justiça Federal. A apuração, inscrição e cobrança competem à Procuradoria da Fazenda Nacional, não se admitindo a execução por parte da Procuradoria do Incra. O ITR poderá ser cobrado pelos municípios nos termos do art. 153, § 4º, III, da CF/88[115], conforme redação dada pela Emenda Constitucional n. 42/2003[116], que dispõe que:

> *III – será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003) (Regulamento)*

São condições necessárias para que ocorra a transferência da capacidade tributária ativa:

i) *opção mediante convênio*: não basta que ocorra o interesse do município na arredação do imposto ou no desejo da União em transferir a capacidade tributária ativa, torna-se necessário que ocorra a vontade comum manifestada por meio de convênio entre União e município. Não se pode, inclusive, cogitar de um dever da União em firmar o Convênio, mas crê-se que exista um particular direito subjetivo público do Município em requerer que a União o assine. Este deve ser fruto da vontade comum de ambos os entes municipais. Há, contudo, no texto constitucional,

---

[114] Nesse sentido REsp 163.186/RJ e Súmula 139 do STJ.

[115] "Art. 153. [...] § 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003). III – será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)."

[116] Ver Lei n. 11.250, de 27 de dezembro de 2005.

uma redação que estabelece a primazia do interesse municipal em proceder a escolha, visto que esta decisão dependerá fundamentalmente do desejo de que o imposto seja *fiscalizado e cobrado pelos municípios que assim optarem, na forma da lei*. Dessa maneira, realizando a opção e cumprindo os requisitos previstos em lei, haverá, então, o cumprimento dos requisitos previstos constitucionalmente para assinatura do convênio[117];

ii) *ausência de renúncia fiscal*: o conceito de renúncia deve ser lido em conformidade com o disposto no art. 14 da LC n. 101/2000, que versa sobre a responsabilidade fiscal[118].

1.6.12 Sujeito passivo

São sujeitos passivos do ITR os proprietários de imóvel rural. No entanto, conforme o art. 30 do CTN, são contribuintes os proprietários e os titulares do domínio ou da posse de imóvel rural. Considerando que a CF/88 instituiu como hipótese de incidência tão somente a propriedade, não podemos considerar que este dispositivo tenha sido recepcionado pelo texto constitucional[119].

São imóveis imunes:

i) *imunidade recíproca*: os imóveis de propriedade da União, aos Estados, ao Distrito Federal ou aos municípios;

---

[117] Cf. a Lei n. 9.393/90: "Convênios de Cooperação. Art. 16. A Secretaria da Receita Federal poderá celebrar convênio com o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – Incra, com a finalidade de delegar as atividades de fiscalização das informações sobre os imóveis rurais, contidas no DIAC e no DIAT. § 1º No exercício da delegação a que se refere este artigo, o Incra poderá celebrar convênios de cooperação com o Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – Ibama, Fundação Nacional do Índio – Funai e Secretarias Estaduais de Agricultura".

[118] Lei Complementar n. 101/2000 que determina: "Art. 14. [...] § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado".

[119] Em sentido contrário, ver REsp 238.959/PE, que entendeu que: "constatado que foi lavrada escritura pública de compra e venda da propriedade rural em 22 de maio de 1985, ainda que não tenha ocorrido a efetiva transferência da propriedade de bem imóvel, que somente se dá por meio da transcrição, despicienda a manifestação da Corte de origem acerca da questão, já que o próprio possuidor a qualquer título tem legitimidade passiva para a execução fiscal, nos termos do artigo 31 do CTN: 'Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.' Precedente da Segunda Turma: REsp n. 354.176/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, *DJU* 10.03.2003, v. u. Recurso especial não provido".

ii) *imunidades específicas de determinados sujeitos de direito*: imunidade das igrejas, autarquia ou fundação instituída e mantida pelo Poder Público, desde que objetivando a realização de suas finalidades essenciais;

iii) *imunidades das instituições de assistência social ou educacional, sem fins lucrativos, na realização de suas finalidades essenciais*: respeitados os requisitos do art. 14 do CTN e do art. 12 da Lei n. 9.532/97;

iv) *imunidade agrária*: o ITR não incidirá sobre pequenas glebas rurais, conforme o art. 153, § 4º, II, que determina que o imposto: "II – não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)".

O STJ decidiu que é possível ação executiva contra promitente vendedor, quando inexistente a prova da translação do domínio ao promitente comprador através do registro no cartório competente[120].

1.6.13 Casos controversos

i) Imóvel invadido por movimento sem-terra

O STJ decidiu que não incide o ITR sobre imóveis que tenham a sua posse perdida para o proprietário em razão de invasão da propriedade por movimentos de defesa dos sem-terra. Entendeu, dessa forma, a Corte que para a cobrança da exação torna-se fundamental a presença de domínio e dos direitos inerentes à propriedade, sem os quais não subsiste[121].

Entendeu a Corte, no REsp 1.144.982, que teria havido efetiva violação ao dever constitucional do Estado em garantir a propriedade da impetrante, configurando-se uma grave omissão do seu dever de garantir a observância dos direitos fundamentais da Constituição. Dessa forma,

---

[120] REsp 1.073.846.
[121] REsp 1.144.982.

> ofende os princípios básicos da razoabilidade e da justiça o fato do Estado violar o direito de garantia de propriedade e, concomitantemente, exercer a sua prerrogativa de constituir ônus tributário sobre imóvel expropriado por particulares (proibição do *venire contra factum proprium*).

Entendeu a Corte, nesse mesmo julgado, que:

> [...] desde o advento da Emenda Constitucional n. 42/2003, o pagamento do ITR como questão inerente à função social da propriedade. O proprietário, por possuir o domínio sobre o imóvel, deve atender aos objetivos da função social da propriedade; por conseguinte, se não há um efetivo exercício de domínio, não seria razoável exigir desse proprietário o cumprimento da sua função social, o que se inclui aí a exigência de pagamento dos impostos reais.

ii) Taxa de conservação de estradas de rodagem

Não há identidade entre a base de cálculo do ITR e da taxa, dado que esta tem por base o custo de manutenção de estradas de rodagem, independentemente da área do imóvel, resultante, sim, da divisão do número de propriedades rurais[122].

1.7 Imposto sobre grandes fortunas (IGF)

1.7.1 Características

São características do IGF: ser um imposto federal, real, direto e extrafiscal. Sua natureza federal decorre da sua previsão constitucional no art. 153, VII, da CF. Trata-se de um imposto real, porque incide sobre o tipo patrimonial considerado "fortuna". É direto, porque não permite a transferência de seu encargo para terceiro, devendo ser suportado pelo contribuinte e se considera como um imposto com função extrafiscal porque seu principal objetivo é a redistribuição da riqueza e não tanto o seu gravame em razão da capacidade contributiva.

---

[122] REsp 180.717/SP, Rel. Min. Ministro Demócrito Reinaldo, julgamento em 27-4-1999 e REsp 15.640/SP.

1.7.2 Direito comparado

A existência de tributos sobre o patrimônio remonta a antiguidade e precede a existência de tributos sobre a renda. A doutrina tem apresentado a evolução da tributação geralmente em cinco fases, incidentes sobre fenômenos distintos da manifestação de riqueza, ou seja, sobre: i) o indivíduo (capitação); ii) o patrimônio; iii) a despesa individual; iv) o produto do capital; e, finalmente, sobre o v) rendimento[123]. Apesar desta consideração sobre o retrocesso no modelo impositivo, esta forma de tributação tem sido considerada exatamente um instrumento moderno de redistribuição de renda, impermeável aos planejamentos sobre a renda e a elisão do dever de pagar tributos pelas classes mais ricas da sociedade.

Estes tributos foram criados em diversos países europeus e posteriormente revogados pelo efeito adverso que provocaram na economia ou na arrecadação. Apesar dos apelos por justiça fiscal e eficiência econômica, o tributo foi taxado de malsucedido economicamente. Vejamos a experiência internacional:

i) não instituíram o tributo: Inglaterra, Estados Unidos, Canadá e Austrália;

ii) possuem e há debates para a supressão: Espanha;

iii) países que suprimiram: Japão (1950); Itália (1992); Áustria (1994); Dinamarca (1997); Irlanda (1997); Alemanha (1997); Países Baixos (2001); Luxemburgo (2006), Finlândia (2006).

iv) permanece: França e Suíça (*Vermögensteuer*).

Na França, o *Impôt sur les grandes fortunes* (ISF) é denominado como um imposto de solidariedade social (*solidarité*), sendo proporcional ao patrimônio do contribuinte. É cobrado daqueles que detém um patrimônio superior a 770.000 euros, tendo sido criado em 1981 e entrado vigor em 1982, durante o governo *Mitterand*. Posteriormente, foi extinto em 1987 durante o governo de Jacques Chirac e recriado em 1988, novamente por Mitterand.

---

[123] Cf. CORREA, Walter Barbosa. História legislativa do imposto de renda no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imposto de renda – conceitos, princípios e comentários*. São Paulo: Atlas, 1996.

1.7.3 Princípios constitucionais

Este imposto nunca foi instituído no Brasil por ausência de consenso político sobre a sua conveniência, validade e modo de implementação. Diversas são as razões extraídas da experiência internacional que tem desaconselhado a sua implementação, tais como: dificuldades administrativas, redução da poupança nacional interna, evasão de divisas, possibilidade de confisco e conflitos com os tributos sobre a renda e patrimônio existentes. Tanto o patrimônio quanto a renda já foram tributados no processo produtivo em diversas ocasiões, durante o ciclo produtivo. Dessa forma, a possibilidade de ocorrer uma situação de dupla ou tripla tributação econômica do patrimônio e da renda, com consequente efeito de confisco, é uma possibilidade concreta.

1.7.4 Base normativa

O imposto ainda não foi instituído, portanto, somente possui a previsão abstrata no art. 153, VII, do texto constitucional. Contudo, quando for instituído deverá ser objeto de previsão mediante lei complementar.

1.7.5 Aspecto material

O imposto sobre as grandes fortunas foi prescrito pela CF/88, mas nunca foi instituído no sistema tributário nacional. Dentre as justificativas para a criação está a ideia de justiça fiscal, de redistribuição de renda, de aplicação do princípio da capacidade contributiva e da inclusão econômica.

O IGF tem como hipótese de incidência a titularidade de "grandes fortunas", conforme definição legal. Note-se que a definição de grande fortuna é um tema absolutamente controverso em um país altamente desigual como o Brasil, visto que qualquer patrimônio um pouco superior a média de miserabilidade que vigora em nosso país poderia ser considerada "fortuna" e do mesmo modo integrantes da classe média alta poderiam ser considerados ricos, em comparação com outros compatriotas menos afortunados.

Estão abrangidos no conceito de grandes fortunas todos os bens situados no país ou no exterior, incluindo-se: imóvel residencial, instrumentos de trabalho, objetos de antiguidade, arte ou coleção e investimentos. Um grande ponto de discórdia é o limite financeiro ou econômico que ultrapassado gera a imposição do tributo, pela configuração da presença de "fortuna".

1.7.6 Aspecto temporal

Apesar de não existir regulamentação ainda, a previsão é de que o imposto venha a ser recolhido anualmente, provavelmente mediante declaração.

1.7.7 Aspecto territorial

Igualmente, apesar de não existir regulamentação ainda, a previsão é de que o imposto venha a ser incidente sobre toda a fortuna do contribuinte, seja esta localizada em território nacional ou no exterior.

1.7.8 Aspecto pessoal

O texto constitucional não elege o sujeito passivo, mas tão somente o seu sujeito ativo do imposto que é a União. Cabe a lei complementar determinar se e em que medida o sujeito passivo possa ser as pessoas físicas ou jurídicas que sejam residentes no Brasil ou que residentes no exterior possuam "fortuna" no Brasil. Igualmente deverá determinar a presença de responsáveis para o pagamento de imposto devido no país por não residente detentor de fortuna no país.

1.7.9 Aspecto quantitativo

A base de cálculo do imposto deve ser considerada o valor em moeda nacional do patrimônio estimado como "fortuna", cabendo a lei determinar as devidas exclusões das obrigações do contribuinte e dos impostos pagos sobre o patrimônio. Igualmente a norma deverá determinar as alíquotas aplicáveis ao imposto.

2.

Impostos estaduais

2.1 Imposto sobre a transmissão causa mortis e doações (ITCMD)

2.1.1 Características

São características do ITCMD:

– real: o imposto incide sobre a transmissão da propriedade imóvel e sobre doações, não importando a capacidade contributiva do contribuinte.

– direto: não há translação para um contribuinte de fato, visto que a repercussão econômica ocorre para aquele que recebe o direito. No caso da doação, será a pessoa definida em lei.

– fiscal: possui natureza preponderantemente fiscal, visto que os casos de sua aplicação com sentido regulatório são restritos.

2.1.2 Base normativa

Este imposto possui previsão constitucional no art. 155, I, da CF/88, bem como nos arts. 35-42 do CTN.

2.1.3 Aspecto material

O ITCMD incide sobre a transmissão não onerosa de quaisquer bens ou direitos, considera-se a transmissão a transferência da titularidade de bens e direitos, em caráter definitivo, para terceiros. O ITCMD possui duas hipóteses de incidência: i) a transmissão *causa mortis*; e ii) a doação. Assim determina o texto constitucional:

> *Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993).*
> *I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993).*

A transmissão *causa mortis* ocorre no sistema privado brasileiro por força dos arts. 1.784 e seguintes do Código Civil, que tratam dos casos de transmissão da propriedade, bens, direitos e obrigações por força da morte de pessoa natural. A

sucessão pode ser em decorrência de morte real ou presumida e decorre de sucessão legítima ou testamentária, incluindo-se a sucessão provisória, para o caso do ausente. A sucessão se distingue da herança que designa o conjunto indiviso de bens (*universalidade de bens*), conforme determina o art. 1.791:

Art. 1.791. A herança defere-se como um todo unitário, ainda que vários sejam os herdeiros.

Parágrafo único. Até a partilha, o direito dos co-herdeiros, quanto à propriedade e posse da herança, será indivisível, e regular-se-á pelas normas relativas ao condomínio.

São formas de sucessão no Direito brasileiro:

– sucessão legítima versa sobre os casos de transmissão da propriedade na ausência de testamento, ocorrendo em decorrência da aplicação da ordem da vocação hereditária, conforme os arts. 1829 e seguintes do CC;

– sucessão testamentária trata de todos os casos em que uma pessoa capaz pode dispor, por testamento, da totalidade dos seus bens, ou de parte deles, para depois de sua morte, conforme os arts. 1.857 e seguintes do CC;

– sucessão provisória: trata dos casos de sucessão do ausente, quando decorridos mais de um ano da arrecadação dos bens do ausente, ou, se ele deixou representante ou procurador, em se passando três anos, nos casos em que poderão os interessados requerer que se declare a ausência e se abra provisoriamente a sucessão, conforme os arts. 26 e seguintes do CC. No caso de reaparecimento do ausente, deve ser assegurada a restituição do imposto pago. Esse entendimento foi consagrado na Súmula 331 do STJ: "é legítima a incidência do imposto de transmissão *causa mortis* no inventário por morte presumida".

O ITCMD incidirá igualmente sobre:

– o fideicomisso: a substituição fideicomissária está tratada nos arts. 1.951 e seguintes do CC, que determina que pode o testador instituir herdeiros ou legatários, estabelecendo que, por ocasião de sua morte, a herança ou o legado se transmita ao fiduciário, resolvendo-se o direito deste, por sua morte, a certo tempo ou sob certa condição, em favor de outrem, que se qualifica de fideicomissário. Nesse caso, o fiduciário tem a propriedade da herança ou legado, mas restrita e resolúvel;

– a legítima dos herdeiros, ainda que gravada.

A doação é o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio, bens ou vantagens para o de outra, conforme o art. 538 do CC. Esta pode ser das seguintes formas:

– doação gravada com reservas, como, por exemplo, quando gravada com reserva de usufruto. Nesse caso, diversas legislações estaduais determinam a incidência do ITCD em face da realização da doação como conduta mais importante, sendo o encargo um elemento acessório ao principal e, portanto, que deve seguir o regime deste. Diversas legislações municipais, contudo, têm determinado a incidência do ITBI em razão da imposição de algum encargo (usufruto, uso, servidão etc.). Alguns doutrinadores entendem que se aplica o ITBI aos casos em que o encargo supera em valor o bem doado. Entendemos que se aplica ao caso o ITCD às doações independentemente do valor do encargo, visto que o sistema nacional não admite uma interpretação econômica para o caso;

– excesso de meação transmitida de modo oneroso, ou seja, os bens que forem divididos em conformidade com as regras do regime de bens do casal implicarem uma divisão superior para um dos cônjuges ou a um dos conviventes, acima da respectiva meação;

– excesso de quinhão transmitido de modo oneroso, ou seja, os bens que forem divididos em conformidade com as regras da sucessão legítima ou testamentária que uma divisão superior para um dos herdeiros, acima do respectivo quinhão.

A cessão de direitos relativos às transmissões gratuitas (sucessão e doação) também se constitui em uma das hipóteses de incidência do ITCMD, de tal modo que a cessão de direitos hereditários será objeto de incidência do ITCMD e não do ITBI.

O ITCMD incidirá sobre todas as formas de manifestação da propriedade, tais como[1]:

i) qualquer título ou direito representativo do patrimônio ou capital de sociedade e companhia, tais como ação, quota, quinhão, participação civil ou comercial, nacional ou estrangeira, bem como toda a forma de representação de

---

[1] Conforme o art. 3º da Lei n. 10.705, de 28 de dezembro de 2000.

direito societário, debênture, dividendo e crédito de qualquer natureza;

ii) dinheiro, em moeda nacional ou estrangeira e título que o represente, depósito bancário e crédito em conta corrente, depósito em caderneta de poupança e a prazo fixo, quota ou participação em fundo mútuo de ações, de renda fixa, de curto prazo, e qualquer outra aplicação financeira e de risco, seja qual for o prazo e a forma de garantia;

iii) bem incorpóreo em geral, inclusive título e crédito que o represente, qualquer direito ou ação que tenha de ser exercido e direitos autorais.

Cabe observar que a competência para a instituição do ITCMD é estadual e, portanto, cada legislação deve dispor de modo claro sobre a incidência do imposto, de tal modo que os fatos geradores somente implicarão em gravame de tributos para os fatos descritos na legislação competente.

Entende-se que ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários, nas transmissões *causa mortis*, conforme o disposto no art. 35 do CTN. No entanto, não incide o imposto sobre:

– a renúncia pura e simples de herança ou legado;

– sobre o fruto e rendimento do bem do espólio havidos após o falecimento do autor da herança ou legado;

– sobre a importância deixada ao testamenteiro, a título de prêmio ou remuneração, até o limite legal;

– sobre os direitos reais em garantia.

2.1.4 Aspecto temporal

O fato gerador ocorre no momento em que se realiza a transmissão não onerosa em razão de doação ou *causa mortis*, conforme determinado em cada legislação estadual. Podemos afirmar, contudo, que este momento poderá ser entendido como no momento da data da abertura da sucessão legítima ou testamentária, mesmo nos casos de sucessão provisória e na instituição de fideicomisso e de usufruto ou na data da morte do fiduciário, na substituição de fideicomisso.

A sucessão provisória pode ser aberta após um ano da arrecadação dos bens do ausente, ou, se ele deixou representante ou procurador, em se passando três anos, poderão os interessados requerer que se declare a ausência e se abra provisoriamente a sucessão[2].

A sucessão legítima ou testamentária se abre com a morte do *de cujus* devidamente comprovado e irá a partir desse momento se reger por lei ou por disposição de última vontade[3]. No caso de ausência de testamento, a herança se transmite aos herdeiros legítimos; o mesmo ocorrerá quanto aos bens que não forem compreendidos no testamento, no caso de caducidade ou nulidade do testamento[4].

No caso de transmissão por doação, este ocorrerá na data da instituição do usufruto convencional ou na data em que ocorrer o fato ou ato jurídico determinante da consolidação da propriedade, tal como nas hipóteses de extinção dos direitos de usufruto, de uso, de habitação e de servidões.

A doação deverá ser firmada por escritura pública nos casos em que verse sobre bens imóveis e por instrumento particular, nos casos relativos aos bens móveis[5], sendo que é possível que o contrato condicione o início da produção de efeitos do contrato a determinado termo fixado pelo doador para que o donatário declare se aceita ou não a liberalidade[6], se não o fizer dentro do prazo e não houver encargo, entender-se-á aceita.

No caso de doação entre ascendentes e descendentes, haverá a configuração do caso de adiantamento da legítima, desde que não exceda a parte que o doador poderia no momento da liberalidade dispor em testamento[7].

---

[2] Art. 26 do CC.
[3] Art. 1.784 do CC.
[4] Art. 1.788 do CC.
[5] Art. 541 do CC.
[6] Art. 539 do CC.
[7] Art. 549 do CC.

2.1.5 Aspecto territorial

O ITCMD é de competência estadual, o que pode acarretar algumas dificuldades na ocorrência de fatos geradores conectados a mais de um território, tais como a presença de um bem em um Estado (p. ex.: São Paulo) e o herdeiro domiciliado em outro (p. ex.: Rio de Janeiro). Determina o texto constitucional[8] que compete:

– quanto a bens imóveis e respectivos direitos compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

– quanto a bens móveis, títulos e créditos compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

– quanto a fatos geradores com conexão no exterior, determinou a CF que compete à lei complementar definir a competência territorial:

a) se o doador tiver domicilio ou residência no exterior;

b) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

No caso, entendeu o art. 41 do CTN que o ITCMD compete ao Estado da situação do imóvel transmitido, ou sobre que versarem os direitos cedidos, mesmo que a mutação patrimonial decorra de sucessão aberta no estrangeiro. Entendemos que se aplica este dispositivo do CTN por recepção tácita, visto que não existe nenhuma contradição entre o texto constitucional e o texto do CTN.

O STF firmou entendimento de que os estados e o Distrito Federal não possuem competência legislativa para instituir a cobrança do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) nas hipóteses de doações e heranças instituídas no exterior, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 851108, com repercussão geral reconhecida (Tema 825).[9].

[8] Art. 155, § 1º, da CF, com redação dada pela Emenda Constitucional n. 3/93.
[9] RE 851108, ADI 6817, ADI 6829, ADI 6832 e ADI 6837.

2.1.6 Aspecto pessoal

Sujeito ativo é o governo de cada Estado.

Sujeito passivo é o contribuinte ou o responsável. É contribuinte do ITCMD é definido em lei estadual, conforme o CTN, que determina que: "Art. 42. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei". Geralmente, a legislação do ITCMD determina como contribuinte do imposto sobre a transmissão *causa mortis* o herdeiro ou o legatário e como contribuinte do imposto sobre doações o doador, salvo se este for estrangeiro, sendo que no caso será responsável o donatário.

Podem ser considerados sujeitos passivos nas doações:

a) o doador, quando domiciliado ou residente no País;

b) o donatário, quando o doador não for domiciliado nem residente no País;

c) o nu-proprietário, na extinção do usufruto por morte do usufrutuário;

d) o beneficiário na morte de um dos usufrutuários, no caso de usufruto simultâneo ou na renúncia de usufruto;

e) na extinção de direito de uso, de habitação e de servidões;

São sujeitos passivos nas transmissões *causa mortis*, o beneficiário ou recebedor do bem, título e crédito, ou direito transmitido.

São **responsáveis**:

– o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, quanto ao devido pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação;

– o espólio, quanto ao devido pelo *de cujus*, até a data da abertura da sucessão.

São solidariamente obrigados pelo pagamento dos créditos correspondentes a obrigações tributárias:

– as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

– o donatário, quanto ao devido pelo doador residente ou domiciliado no País, inclusive no tocante à doação ou doações anteriores;

– o doador residente ou domiciliado fora do País, quanto ao devido pelo

donatário.

As normas referentes à imunidade atendem ao disposto no art. 150, VI, da CF, que determina que são imunes: a) a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios; b) os templos de qualquer culto; c) os partidos políticos, inclusive suas fundações; d) as entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos; e e) os livros, os jornais, os periódicos e o papel destinado à sua impressão.

A fruição desta imunidade obedece ao disposto no art. 14 do CTN, ou seja, não podem: a) distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado; b) aplicar integralmente no País os seus recursos, na manutenção de seus objetivos institucionais; c) manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. Igualmente a fruição deste benefício somente será permitida se as atividades estiverem diretamente relacionadas com as finalidades essenciais da entidade.

2.1.7 Aspecto quantitativo

O CTN determina como base de cálculo do ITCMD o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. São algumas características:

– **honorários advocatícios:** não pode servir de base cálculo do imposto outros valores ou bens, tais como o valor dos honorários, como assentou a Súmula 115 do STF ao determinar que: “Sobre os honorários do advogado contratado pelo inventariante, com a homologação do juiz, não incide o imposto de transmissão *causa mortis*";

– **vedação à bitributação:** não pode o valor dos bens do monte mor ser considerado elemento de cálculo para outros tributos, tais como a taxa judiciária, sob pena de ofensa ao regra de repartição rígida de competências tributárias[10];

– **momento do cálculo:** “o imposto de transmissão *causa mortis* é calculado

[10] “A escolha do valor do monte-mor como base de cálculo da taxa judiciária encontra óbice no artigo 145, § 2º, da Constituição Federal, visto que o monte-mor que contenha bens imóveis é também base de cálculo do imposto de transmissão causa mortis e inter vivos (CTN, art. 33).” (ADI 2.040-MC, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 15-12-1999, Plenário, *DJ* de 25-2-2000)

sobre o valor dos bens na data da avaliação", conforme a Súmula 113 do STF;

– **momento da exigência:** "o imposto de transmissão *causa mortis* não é exigível antes da homologação do cálculo" (Súmula 114 do STF);

– **dedução de valores:** cada lei estadual determinará a composição da base de cálculo, contudo, diversas legislações têm entendido que não devem ser deduzidos os valores de quaisquer dívidas que onerem o bem, título ou crédito transmitido;

– **avaliação contraditória:** poderá o contribuinte exigir administrativa ou judicialmente uma avaliação discordante da efetuada pelo fisco estadual;

– **lançamento:** trata-se, geralmente, de um imposto por declaração, visto que o contribuinte deverá fornecer à Fazenda Pública Estadual os elementos necessários para a apuração da base de cálculo do imposto.

2.1.8 Alíquota

As alíquotas máximas do imposto serão fixadas pelo Senado Federal, conforme o disposto no art. 155, IV, da CF. Este dispositivo segue a lógica disposta no art. 39 do CTN que determina que a alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação.

A alíquota máxima foi inicialmente prevista na Resolução n. 67/69, que estabeleceu o teto de 4%, sendo alterada pela Resolução n. 9/92, que determinou uma alíquota máxima de 8%[11].

Cabe observar que a mera edição da alíquota máxima pelo Senado Federal não exime o Estado membro em editar lei estadual, de tal forma que a ausência desta implicará a impossibilidade de cobrança do tributo[12]. A forma federada de Estado no Brasil veda a possibilidade de automatismo na aplicação do limite máximo fixado em

[11] Art. 1º da Resolução n. 9/92.

[12] "Ao Senado Federal compete a fixação da alíquota máxima para a cobrança do Imposto de Transmissão Causa Mortis, cabendo aos Estados a definição da alíquota interna exigível, mediante lei específica, observada a resolução expedida por essa Casa Legislativa." (RE 224.786-AgR, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 24-8-1999, *DJ* de 4-2-2000)

resolução do Senado[13].

2.1.9 Casos controversos

Uma das questões mais polêmicas em relação ao ITCMD está relacionada à possibilidade de exigência do imposto com alíquota progressiva. O texto constitucional não acatou expressamente a possibilidade da progressividade, tal como o fez com outros impostos: ITR, IR e mesmo o IPTU por meio de emenda constitucional.

A previsão de alíquotas progressivas foi prevista na Resolução n. 9/92, que determinou que:

> *Art. 2º As alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal.*

Este dispositivo era considerado inconstitucional, visto que não existia previsão expressa para esta possibilidade. O STF pacificou a matéria ao entender no julgamento do RE 562.045/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Redatora do Acórdão Min. Carmen Lúcia, DJu 06/02/2013, pela constitucionalidade da progressividade do ITCMD. Três foram os argumentos adotados: o texto constitucional exige a consideração da capacidade contributiva em todos os tributos; assim não é preciso a previsão expressa no texto constitucional para se adotar a técnica da progressividade e aplicação nos impostos de natureza real não lesiona o princípio da capacidade contributiva.

---

[13] "Não se coaduna com o sistema constitucional norma reveladora de automaticidade quanto à alíquota do imposto de transmissão causa mortis, a evidenciar a correspondência com o limite máximo fixado em resolução do Senado Federal." (RE 213.266, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 20-10-1999, Plenário, *DJ* de 17-12-1999)

2.2 Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS)

2.2.1 Características

O ICMS é nitidamente um imposto sobre o consumo, ou seja, um tributo que incide sobre a cadeia econômica que inicia na produção e vai até o consumo de bens e serviços em mercado. É um tributo de natureza indireta, visto que o encargo financeiro deste não é suportado diretamente pelo contribuinte de direito, mas transferido para o contribuinte de fato (consumidor). Os contribuintes de direito serão os comerciantes ou industriais (empresas e empresários) que acrescentam o imposto ao preço da mercadoria e recolhem o valor devido. No Brasil, os tributos sobre o consumo se dividem em espécies distintas, tais como: o IPI, ICMS, ISS. O IE e o II serão considerados pelo CTN tributos sobre o comércio exterior (Capítulo II do CTN). O PIS/Cofins Importação poderia ser igualmente considerado um tributo sobre operações de comércio exterior, enquanto o PIS/Cofins poderia ser entendido como um tributo direto ou misto.

O modelo brasileiro difere daquele adotado em outros países, em que ocorreu a unificação dos tributos sobre o consumo em apenas uma espécie tributária: Imposto sobre Valor Agregado (IVA). No Brasil, houve uma cisão do imposto nas três esferas federativas (União, estados-membros, Distrito Federal e municípios), algo que não ocorreu em nenhum outro país desenvolvido. Esta separação resultou em um grave aprofundamento da complexidade do ICMS, visto que o imposto passa a ser regulamentado por 26 legislações estaduais e mais o Distrito Federal, o que resulta em uma potencial distorção de mercado para as empresas de atuação nacional.

2.2.1.1 Base normativa

O imposto possui as mesmas características dos demais tributos: repartição rígida de competências, criação *in abstrato* pelo texto constitucional, instituição *in concreto* em lei ordinária e normas gerais em direito tributário estabelecidas em lei complementar, contudo, possui algumas características bem específicas. O ICMS

está previsto no texto constitucional em seu art. 155, II, da CF, bem como no disposto no § 2º do mesmo dispositivo, bem como nas seguintes normas infraconstitucionais:

– *CTN*: cabe observar que toda a Seção II, relativa ao "imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias", foi revogada pelo Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968. A Seção III, relativa ao "Imposto Municipal sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias" foi revogada pelo Ato Complementar n. 31, de 28 de dezembro de 1966. Não há no CTN dispositivo expresso atualmente em vigor sobre o ICMS.

– *LC n. 87/96*: dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, estabelecendo as normas gerais sobre o imposto. É conhecida como a Lei *Kandir,* em homenagem ao deputado Antônio Kandir de São Paulo.

– *Legislações estaduais*: considerando que o ICMS é um imposto de competência estadual, podemos afirmar que não basta a criação de sua competência constitucional pela Constituição, torna-se necessário que os Estados membros instituam o tributo internamente, sob pena da impossibilidade de incidir qualquer tributação diretamente do texto constitucional. Assim, por exemplo, podemos citar o caso da incidência do ICMS sobre a importação de veículos por pessoa física após a EC n. 33, visto que muitos estados membros não realizaram a edição de normas que permitisse esta tributação.

– *RICMS*: o Regulamento do ICMS tem a função de consolidar a dinâmica e a complexa legislação do imposto, em um texto único.

– *Resoluções do Senado Federal*: tem por função harmonizar a legislação dos estados membros, de tal modo a garantir a observância do federalismo fiscal cooperativo. Determina o art. 155, § 2º, IV, da CF, que a resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais.

– *Convênios do Confaz (Conselho de Secretários da Fazenda dos Estados)*: foi criado em 1967, pelo Ato complementar n. 34, de 30 de janeiro de 1967, para harmonizar as alíquotas e as bases de cálculos do antigo ICM entre os estados, bem

como para uniformizar a concessão de benefícios fiscais concedidos, de tal modo a impedir a guerra fiscal entre os estados, especialmente criada após o Convênio de Salvador, de 22 de novembro de 1966, que concedia estímulos fiscais às indústrias novas e sem similar no Estado, sendo que 60% do ICM a ser recolhido, pelo prazo de cinco anos. Os convênios possuíam autorização legal no art. 213 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, já previu o regime de convênio entre Estados para o estabelecimento de alíquotas uniformes do imposto de circulação. Quando do surgimento, os Estados Nordeste e da Região Centro-Sul já dispunham de convênios sobre uma política comum em matéria de isenções. O surgimento do Confaz atendeu a legítimos anseios de dar plena efetividade à solução ao problema da harmonização das políticas fiscais estaduais. Atualmente, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) por competência a elaboração e políticas e harmonização de procedimentos referentes à competência tributária dos Estados e do Distrito Federal. Dentre as suas atribuições, encontra-se a de promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, XII, *g*, do mesmo artigo e na Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, bem como i) à redução da base de cálculo; ii) à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; iii) à concessão de créditos presumidos; iv) a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto de circulação de mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; e v) às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

– *Convênios entre estados* são aqueles anteriores à criação do Confaz, sendo identificados pela sigla AE. Depois de 1975, os acordos devem ser realizados por unanimidade entre todos os estados membros da federação.

– *Portarias e outras normas estaduais* são normas infralegais e, portanto, não podem criar obrigações tributárias, nem mesmo estabelecerem obrigações acessórias ao contribuinte, mas indicar à administração pública o modo de cumprimento de normas estaduais.

2.2.2 Aspecto material

O âmbito material do ICMS foi definido pela CF/88, que unificou o antigo ICM e os impostos sobre serviços que eram de competência federal. Note-se, portanto, que o imposto possui duas materialidades bem distintas (mercadorias e serviços), o que exige um tratamento diferenciado, mas coerente entre as duas hipóteses de incidência. Para evitar a confusão com o antigo ICM, iremos de ICMS-Mercadoria e ICMS-Serviços de transporte e comunicações.

Considerando que toda a parte relativa ao ICMS foi revogada no CTN compete à legislação complementar estabelecer as normas gerais em matéria tributária, por força do art. 155, § 2º, XII, da CF, que determina:

> *Art. 155. [...]*
> *XII – cabe à lei complementar:*
> *a) definir seus contribuintes;*
> *b) dispor sobre substituição tributária;*
> *c) disciplinar o regime de compensação do imposto;*
> *d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;*
> *e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";*
> *f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;*
> *g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.*
> *h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional n. 33, de 2001)*[14]
> *i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional n. 33, de 2001).*

[14] Lei Complementar nº 192, 11 de março de 2022.

2.2.2.1 Aspecto material do ICMS-Mercadoria

2.2.2.1.1 Conceito de circulação

Durante muito tempo, a doutrina questionou sobre o sentido do conceito de circulação de mercadorias. Decidiu-se que a circulação tem um sentido jurídico de transferência de titularidade entre pessoas jurídicas distintas, não se trata de mera circulação física ou econômica, mas de mudança de propriedade. Desse modo, a mera mudança física da mercadoria não pode ser considerada uma "circulação" capaz de ser elemento para incidência do imposto, nos seguintes casos:

– deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos de uma mesma empresa não pode ser considerado circulação de mercadoria, assim no entendimento da Súmula 166 do STJ: "não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte";

– saída física de máquinas a título de comodato, assim no entendimento da Súmula 573 do STF: "não se constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato";

– integração ao ativo fixo da produção do próprio estabelecimento: STF, RE 158.834, de 2002.

São casos controversos, ainda sem definição pelo Judiciário, os seguintes:

– furto: os fiscos estaduais têm entendido que se a mercadoria foi roubada ou furtada após a ocorrência do fato gerador, ou seja, a saída de mercadoria de seu estabelecimento, então o contribuinte deve emitir nota fiscal, visto que se realizou a hipótese de incidência do tributo, mesmo que não ocorra a efetiva entrega para o adquirente desta. Nesse entendimento, o tributo seria devido, mas caberia ao contribuinte a recuperação deste valor com recurso ao seguro. Para outros, contudo, somente haveria a efetiva circulação da mercadoria com a sua entrega ao adquirente e não haveria incidência do ICMS no caso.

– Vendas com inadimplência: diferenciam-se das chamadas vendas anuladas ou vendas canceladas, em que as devoluções de vendas correspondem às

mercadorias recebidas em devolução por quaisquer motivos. Nesse caso, não há devolução, mas mero inadimplemento; considera o STF que houve a ocorrência do fato gerador do tributo15. A cobrança comercial do valor inadimplido poderia ser ocorrer por via judicial entre o comerciante e o inadimplente. Para os que pensam ao contrário, aplica-se o mesmo raciocínio do imposto sobre a renda, em que o inadimplemento consumado reverte a existência de lucros e os transforma em prejuízos que não são tributáveis pelo IR.

2.2.2.1.2 Conceito de mercadorias

Mercadoria pode ser definida como o bem posto *in commercio*, ou seja, no mercado. Desse modo, as mercadorias são bens que possuem conteúdo econômico e estão destinados à venda, ou seja, à circulação por meio da transferência de sua propriedade. São características do conceito de mercadoria:

– bens móveis: seja este novo ou usado, inclusive semoventes, sendo que a venda de bens imóveis não é fato gerador do ICMS, mas de ITBI;

– conceito jurídico: trata-se de um conceito jurídico e não físico, de tal modo que o bem será considerado mercadoria se estiver em determinada relação jurídica, qual seja se estiver à venda por comerciante em uma relação de consumo. Não será considerado mercadoria um bem vendido por não comerciante habitual para outra pessoa, uma venda não habitual e de bem diverso da atividade empresarial do comerciante poderá ser descaracterizada como de mercadoria e poderá ser equiparada à venda regida pelo direito civil de particular, quando na alienação de sua propriedade;

– habitualidade: a venda habitual de bens corpóreos de modo oneroso pode ser considerada relação de comércio, mesmo que o vendedor não seja juridicamente caracterizado como comerciante, será considerada uma relação de fato a ser submetida ao ICMS.

Um dos casos controversos decididos pela jurisprudência é o da incidência do ICMS sobre obras cinematográficas e congêneres, visto que conforme a Súmula 662

---

[15] RE 1003758/RO (Tema 705 da RG), Tese Fixada: “A inadimplência do usuário não afasta a incidência ou a exigibilidade do ICMS sobre serviços de telecomunicações”.e

do STF: “É legítima a incidência do ICMS na comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravados em fitas de videocassete”.

São casos controversos os seguintes:

– *Software*: as cortes superiores pacificaram o seu entendimento sobre o assunto, escolhendo entre duas teses que tinham se destacado:

i) comercialização em suporte físico: será considerado como mercadoria se for comercializado em um suporte físico (CD, DVD etc.) e for produzido de forma *standard* ou em escala industrial [16], caso contrário, se houver a exploração econômica de *software*, por meio de contratos de licença ou de cessão haverá incidência apenas de ISS;

ii) comercialização de programa-padrão: no entendimento do STJ [17], os programas de computador sofrerão a incidência do ICMS quando forem produzidos em larga escala e comercializados de maneira uniforme, caracterizando-se como mercadorias somente os casos de programas de elaborados sob medida para o cliente é que se caracterizarão como prestação de serviços, sujeita ao ISS. Os programas de computador são considerados bens incorpóreos e não como mercadorias, notadamente as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador”, por sua vez, a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, sob a forma de *software* de prateleira constituem mercadorias, no entender do STJ[18]..

O STF determinou que incide o ISS em contrato de cessão ou licenciamento de programas de computador (software) desenvolvidos para clientes de forma personalizada, nos termos dos julgamentos das ADI 1945 e ADI 5659. A matéria foi objeto do Tema 590, em regime de Repercussão Geral.

– Artesanato: o comércio de artesanato é objeto de incidência do ICMS, seja este produzido por artesão ou em peças em estilo artesanal, em escala industrial (ex.: móveis artesanais). Diversas legislações estaduais garantem o benefício da isenção condicionada ao artesão, que cumprir as exigências legais de

---

[16] REsp 39.797-9/SP, STJ, 1ª T., julgamento em 15-12-1993.
[17] RMS 5.934/RJ, 2ª T., julgado de 4-3-1996.
[18] RE 176.626.

cadastramento prévio e sem emprego de trabalho assalariado ou de produção industrial.

– Encargos financeiros: têm entendido os tribunais superiores que nas vendas realizadas por estabelecimento comercial a prazo com incidência de encargos financeiros (venda financiada) existem duas espécies de operações: uma na qual a operação de compra e venda e uma de financiamento, sendo que o ICMS não incide sobre os encargos financeiros da operação (Súmula 237 do STJ)[19]; enquanto na compra e venda a prazo, existe uma única operação na qual há incidência do ICMS sobre os encargos financeiros decorrentes[20].

– Demanda contratada de energia: entendem os tribunais que nos contratos de fornecimento de energia elétrica firmados com grandes consumidores (indústrias, shoppings etc.) a tarifa é composta de dois elementos: consumo efetivo e demanda de potência. Esta última pode ser definida como aquela estipulada em contrato, que deve ser posta continuamente à disposição do consumidor ou concessionário e que será integralmente paga, independentemente de ser ou não utilizada durante o período de faturamento. O STJ consolidou o entendimento de que o fato gerador do ICMS é somente a efetiva circulação de mercadoria (energia), não podendo incidir sobre o direito de utilizar certa demanda contratada, por esta não se constituir em uma mercadoria e sim em um direito. Entende a Súmula 391 do STJ que: "O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada"[21].

– Água: entendeu o STF que não incide ICMS sobre água encanada, visto que se trata de serviço público essencial e não de mercadoria[22].

– Incorporação: entendeu o STF que não incide ICMS na transferência de bens, decorrentes da incorporação de uma sociedade por outra, visto que não há a ocorrência de circulação de circulação de mercadorias[23].

– Ativo fixo: não incide o ICMS sobre a integração ao ativo fixo do que é

---

[19] Súmula 237 do STJ" :nas operações com cartão de crédito, os encargos relativos ao financiamento não são considerados no cálculo do ICMS".
[20] Súmula 395 do STJ: "O ICMS incide sobre o valor da venda a prazo constante da nota Fiscal".
[21] Julgamento do REsp 222.810/MG.
[22] AI 682.565-AgR.
[23] RE 208.932-ED-AgR.

produzido pelo próprio estabelecimento, não podendo alegar a presença de uma ficção jurídica de saída do estabelecimento[24].

2.2.2.2 Aspecto material do ICMS–Serviços

Determina a Constituição Federal que constituem hipótese de incidência do ICMS os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, conforme redação dada pela Emenda Constitucional n. 3/93 ao art. 155, II, da CF. Vejamos cada um destes serviços a seguir.

2.2.2.3 Aspecto material do ICMS–Serviços de transporte intermunicipal de passageiros

A prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual abrange:

– quanto ao objeto: todas as espécies de serviços de transporte, independentemente do objeto a ser transportado, sejam pessoas, bens, mercadorias ou valores;

– quanto à via: todas as espécies, seja a via terrestre, aérea ou marítima etc.

O transporte de passageiros será considerado aquele realizado de pessoas transportadas em linhas regulares, em que o transportador é concessionário do serviço público. Somente será tributado o serviço prestado para terceiro e não o serviço de transporte próprio. Os serviços de transporte municipais serão tributados pelo ISS[25] e não estarão sob incidência do ICMS[26].

No entendimento do STF, não incide o ICMS sobre os serviços de transporte

---

[24] RE 158.834.

[25] Conforme o item 16.01 da lista anexa à LC n. 116/2003.

[26] Lei Complementar nº 183, de 22 de setembro de 2021 alterou a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, para explicitar a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre o monitoramento e rastreamento de veículos e carga, da seguinte forma: "*11.05 – Serviços relacionados ao monitoramento e rastreamento a distância, em qualquer via ou local, de veículos, cargas, pessoas e semoventes em circulação ou movimento, realizados por meio de telefonia móvel, transmissão de satélites, rádio ou qualquer outro meio, inclusive pelas empresas de Tecnologia da Informação Veicular, independentemente de o prestador de serviços ser proprietário ou não da infraestrutura de telecomunicações que utiliza*."

aéreo, visto que a LC n. 87/96 não determina os elementos necessários e suficientes à tributação, não há, contudo, restrição à tributação do transporte aéreo de cargas.

Cabe ressaltar os casos em que exista operação de circulação de mercadorias, combinada com o seu respectivo transporte, especialmente no caso de operações interestaduais com entrega da mercadoria por meio de transportador. Nesse caso, considera-se que cada uma das operações é fato jurídico que realiza a hipótese de incidência do ICMS, de um lado, a comercialização da mercadoria e, de outro, a prestação do serviço de transporte, com bases de cálculo, alíquotas e sujeitos passivos distintos.

2.2.2.4 Aspecto material do ICMS–Serviços de comunicação

Determina o art. 155, II, da CF que incide o ICMS sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Não incide, portanto, o ICMS sobre:

– transmissão de mensagens próprias, sem a prestação de serviços para terceiros;

– os serviços gratuitos;

– sobre os “serviços de valor adicionado”, ou seja, aqueles definidos pela Lei n. 9.472, de 16 de julho de 1997, que regula os serviços de telecomunicação. Esta dispõe em seu art. 61 que o serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações. São exemplos: o provedor de internet[27], de correio de voz, auxílio à lista telefônica, hora-certa (“130”), telepiada, teleamigos, previsão de futuro, tele-horóscopo, bem como todos os serviços discados com fornecimento de informações ou serviços tarifados diversos daqueles de comunicação, tais como aqueles prestados sob o número 0900. Determina a Súmula 334 do STJ que “o ICMS não incide no serviço dos provedores

[27] Art. 62 da Lei n. 9.472/97.

de acesso à Internet";

– anúncios de serviços de valor adicionado, cuja receita cabe aos anunciantes;

– telegrama é caracterizado pelo recebimento, transmissão e entrega de mensagem transmitida[28] por sinalização elétrica ou radioelétrica, ou qualquer outra forma equivalente, a ser convertida em comunicação escrita, para entrega ao destinatário[29]. A correspondência por meio de carta, via postal ou por telegrama, ou seja, é tributada pelo ICMS;

– são atividades correlatas ao serviço de telegrama: a venda de publicações divulgando regulamentos, normas, tarifas, e outros assuntos referentes ao serviço de telegrama e a exploração de publicidade comercial em formulários de telegrama;

– as assinaturas básicas de telefonia que não preveem franquia de utilização de minutos não estão sujeitas à cobrança de ICMS, visto que se refere a uma simples atividade-meio, tal como habilitação, instalação, disponibilidade, assinatura, cadastro de usuário e de equipamento, ou seja, serviços preparatórios para a consumação do ato de comunicação[30]. Outra situação bem diferente é aquela em que a assinatura básica compreende serviços que, além de viabilizar a comunicação, disponibiliza franquia de minutos para ligações locais, ou seja, efetivo serviço de telecomunicações.

São casos controversos:

– *Central Privada de Comutação Telefônica (CPCT)*: é o equipamento terminal de usuário interligado ou não a uma central de comutação da rede de telecomunicações, ou seja, intenta permitir uma ligação entre o usuário e a rede telefônica pública comutada[31];

– *Discagem direta ao ramal (DDR*): é o processo de estabelecimento de chamadas em que o usuário externo ao serviço telefônico tem acesso direto aos ramais de uma Central Privativa de Comutação Telefônica (CPCT);

– *Ativação*: é o início das operações de um sistema, habilitando-o imediato e pleno uso do serviço móvel celular;

---

[28] Art. 25 da Lei n. 6.538/78.
[29] Art. 47 da Lei n. 6.538/78.
[30] Por Súm. 350 do STJ: "O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular".
[31] Resolução n. 85, de 30 de dezembro de 1998, Regulamento do serviço telefônico fixo comutado.

- *Inadimplência*: O STF decidiu no Tema 705, em regime de repercussão geral que a "*a inadimplência do usuário não afasta a incidência ou a exigibilidade do ICMS sobre serviços de telecomunicações*" .

– *Voip*: os serviços de voz sobre IP (*voice over internet protocol*) são aqueles em que há provimento e transporte de sinais de voz em uma rede IP[32].

Nesses casos, não se questiona a impossibilidade de incidência do ICMS, devendo estes ser tributados pelo ISS.

2.2.2.5 Outros serviços

– Competência residual: determina o art. 2º, II, da LC n. 87/96 que também são objeto de tributação pelo ICMS o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios. Afasta-se a possibilidade de existirem serviços não tributados no ordenamento jurídico nacional, sendo que o imposto incidirá sobre o valor total da operação e não somente sobre o valor dos serviços.

– Serviços mistos: esta regra se refere aos casos em que existe a operação de circulação de mercadorias e a prestação concomitante de serviços. Nesse caso, a regra geral é pela incidência do independente: o ISS sobre o valor dos serviços e o ICMS sobre o valor das mercadorias. Incidirá o ISS sobre as operações em que houver a prestação de serviços com entrega de mercadorias, caso o serviço esteja previsto na lista do ISS. Os tribunais têm utilizado também o entendimento de que deve prevalecer a incidência preponderante, ou seja, haverá uma força de atração para o ICMS nos casos em que houver a preponderância do fornecimento de mercadorias e de ISS sobre os casos de preponderância de serviços[33]. Incide o ICMS sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos municípios, e que está expressamente sujeito à

---

[32] Cf. Disponível no *site* da ANATEL, em: <http://www.anatel.gov.br/Portal/exibirPortalPaginaEspecial.do?acao=&codItemCanal=1216&codigoVisao=$visao.codigo&nomeVisao=$visao.descricao&nomeCanal=Internet&nomeItemCanal=Servi%E7os%20de%20voz%20sobre%20IP%20(VoIP)&codCanal=366>. Acesso em: 3-8-2017, às 01:26h.

[33] Cf. BRIGAGÃO, Gustavo. Lei Complementar n. 87/96, arts. 1 a 8. In: ELBE, Mary et MACHADO, Costa. *Código Tributário Nacional*. São Paulo: Manole, 2010, p. 549 e ss.

incidência do imposto estadual, nos termos dos subitens 7.02, 7.05, 14.01, 14.03 e 17.11, da Lista de Serviços a que se refere o art. 1º da Lei Complementar n. 116/2003.

– Fornecimento de alimentação e bebidas: as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares é tributada pelo ICMS. Este entendimento eliminou um significativo questionamento que existia na doutrina e jurisprudência e foi pacificada pela Súmula 163 do STJ, que assim determina: "O fornecimento de mercadorias com simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação".

– Petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica quando ingressarem no território deste Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrente de operações interestaduais.

– Confecção de rótulos e etiquetas sob encomenda: há incidência apenas Incidência apenas de ISS34.

– Fitas de videocassete: incide o ICMS na comercialização, mediante oferta ao público, de fitas para videocassete gravadas em série. Se a fita de vídeo for um exemplar oferecido indistintamente ao público em geral será caracterizada como uma mercadoria, salvo se for um serviço realizado sob encomenda35. Essas fitas se encontram em desuso, contudo, trata-se de um paradigma para a distinção de tratamento, para os casos de produtos ofertados em série e os customizados.

2.2.2.6 Da não incidência

O ICMS não incide sobre, conforme o art. 3º da LC n. 87/96, as seguintes operações:

– Operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Esta regra deriva da previsão constitucional de imunidade do art. 150, VI,

[34] AI 533.202-AgR.
[35] RE 191.732 e RE 179.560.

d, da CF. É um caso controverso a extensão da imunidade aos livros eletrônicos. Em nosso entender, o caráter finalístico impõe esta ampliação do benefício, em razão da proteção do direito fundamental à cultura, informação e educação.

– Operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços. O conceito de produtos semielaborados é aquele que preenche cumulativamente os três requisitos do art. 1º da Lei Complementar n. 65/1991 (I - que resulte de matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral sujeita ao imposto quando exportada in natura; II - cuja matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral não tenha sofrido qualquer processo que implique modificação da natureza química originária e III - cujo custo da matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral represente mais de sessenta por cento do custo do correspondente produto, apurado segundo o nível tecnológico disponível no País)[36]. A proteção das operações de exportação representam um dos grandes objetivos nacionais visando ao desenvolvimento nacional. Esta proteção passou por diversas fases até atingir a sua atual abrangência a todos os produtos exportados. A CF/67 e a CF/69 previam a imunidade tão somente para os produtos industrializados e outros nos termos da lei. O texto original da CF/88 manteve a imunidade do ICMS somente para as operações que destinassem ao exterior produtos industrializados, mas excluiu dessa previsão os produtos semielaborados definidos em lei complementar. Coube ao Convênio ICM n. 66, de 14 de dezembro de 1988, definir o conceito de produtos semielaborados, o que foi revisto pela LC n. 65/91. A LC n. 87/96 adotou um postulado ainda mais extensivo ao excluir da incidência não somente os produtos semielaborados, mas também os primários, desonerando-se, por completo, as exportações brasileiras desse imposto estadual. A EC n. 42/2003 consagrou a ampliação completa ao elevar esta desoneração ao texto constitucional. Definiu o STF que a imunidade do ICMS relativa à exportação de produtos industrializados abrange todas as operações que contribuíram para a exportação, independentemente da natureza da moeda empregada[37].

---

[36] Súmula 433 do STJ.
[37] RE 248.499.

– Operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização, ou seja, serão atingidos pela incidência tão somente as operações destinadas ao consumidor final, com recolhimento no Estado de destino. Entendeu o STF que este benefício fiscal não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo[38].

– Operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, conforme disposto no art. 153, § 5º, e art. 155, § 2º, X, *b*, da CF. Tal dispositivo decorre do sistema de repartição rígida de competências tributárias entre os entes federados, de tal forma que a tributação do ouro como ativo financeiro se sujeita à incidência do IOF e não do ICMS.

Será considerado ativo financeiro quando em qualquer estado de pureza, em bruto ou refinado, for destinado ao mercado financeiro ou à execução da política cambial do País, em operações realizadas com a interveniência de instituições integrantes do Sistema Financeiro Nacional, na forma e condições autorizadas pelo Banco Central do Brasil. Nesse caso, será considerado ativo financeiro desde a extração, mesmo quando envolvido em operações de tratamento, refino, transporte, depósito ou custódia, desde que formalizado compromisso de destiná-lo ao Banco Central do Brasil ou à instituição por ele autorizada, nos termos da Lei n. 7.766, de 11 de maio de 1989.

– Operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar. A LC n. 116/2003 determina de modo expresso os casos em que incide o ICMS quando ocorrer a prestação de serviços combinada com o fornecimento de mercadorias. Nos demais casos em que ocorrer a existência de serviços mistos, ou seja, a prestação de serviços com o fornecimento de mercadorias o ISS incidirá sobre o valor total da operação.

---

[38] RE 198.088.

– Operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie. Este dispositivo afasta o conceito de estabelecimento do conceito de mercadorias, dado que este deve ser considerado uma universalidade de bens e direitos e não uma mera coisa inserida no mercado. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária, conforme o art. 1.142 do CC.

– Operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor. A alienação fiduciária é um negócio complexo, em que o devedor, ou fiduciante, com o escopo de garantia, contrata a transferência ao credor, ou fiduciário, da propriedade resolúvel de coisa móvel ou imóvel (Lei n. 9.514/97). O objetivo do presente contrato é a garantia de pagamento da dívida pelo devedor, de tal modo que realizada a quitação do débito permite a transferência da propriedade fiduciária, caso contrário, sendo vencida a dívida, o credor fiduciário poderá vender, judicial ou extrajudicialmente, a coisa a terceiros, a aplicar o preço no pagamento de seu crédito e das despesas de cobrança, e a entregar o saldo, se houver, ao devedor. Não incide o ICMS, porque, como se pode notar, não há no presente caso a transferência de mercadorias com o intuito de comercialização. Trata-se de negócio jurídico com objetivo de dar garantia ao credor de suas dívidas.

– *Operações de arrendamento mercantil*, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário. Considera-se arrendamento mercantil o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora (Lei n. 6.099/74). Este dispositivo tem por objetivo definir uma repartição rígida de competências tributárias entre os estados, os municípios e a União. Não haverá incidência do IOF em face do fato de que o contrato de arrendamento mercantil não se constitui como um caso de financiamento ou operação de crédito, visto que, no financiamento, o bem é de propriedade do mutuário e a operação se realiza em torno do empréstimo de moeda. Resta a dúvida na legislação e na jurisprudência sobre a possibilidade de uma aplicação conjunta da LC n. 87/96 (ICMS) e da LC n. 116/2003 (ISS),

permitindo a incidência do ISS incide sobre o valor das contraprestações de arrendamento mercantil e o ICMS sobre o valor recebido no pagamento do resíduo, no exercício da opção.

– *Operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras*. Afasta-se a incidência do ICMS dessas operações, visto que se estão abrangidas pelo contrato de seguro, portanto, estão excluídas do conceito de mercadorias. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em decisão unânime, cancelou a Súmula 152, que dispunha que: "na venda pelo segurador de bens salvados de sinistros, incide o ICMS" e seguiu o entendimento do STF que suspendeu a incidência do tributo, ao apreciar duas ações diretas de inconstitucionalidade.

– *A saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a: i) empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa; e ii) armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro*. O objetivo do presente dispositivo é realizar a desoneração das exportações impedindo a incidência do tributo na operação entre o comerciante e empresa comercial exportadora ou armazém alfandegado, visto que mesmo que esta seja uma operação interna deverá ser considerada como exportação para fins de estender o benefício em razão da finalidade da operação. Este regime já estava previsto no DL n. 406/68 e foi mantido pela LC n. 65/91 e pela LC n. 87/96. Este benefício foi questionado pelos estados, que entenderam existir uma forma de isenção heterônoma, ou seja, a concessão de benefícios por parte da União das receitas estaduais, vedada pelo art. 151, III, da CF/88. O STF julgou o caso e considerou que o texto constitucional já previa a não incidência do ICMS sobre os produtos destinados ao exterior, bem como existiria a permissão constitucional para que o legislador complementar prever outros casos de não incidência do ICMS.

– *Nas prestações de serviços de comunicação de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita*, conforme disposto na redação dada pelo art. 155, § 2º, X, acrescentando a alínea *d*, da EC n. 42/2003.

2.2.3 Aspecto temporal

O aspecto temporal trata da determinação do momento em que ocorre o fato gerador, conforme a LC n. 87/96. O momento de incidência corresponderá a cada um dos diversos casos previstos de incidência, especialmente:

2.2.3.1 Saída do estabelecimento do contribuinte

A saída do estabelecimento do contribuinte será considerada o momento de incidência para os casos de operações de circulação de mercadorias. A regra geral se encontra disposta no art. 12 da LC n. 87/96, que determina:

> *Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*
> *I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.*

É fato gerador do ICMS a saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte, sendo esta entendida como a saída jurídica, ou seja, a mudança de titularidade das mercadorias. Desse modo, entende a legislação que a mera saída física da mercadoria não se constitui como o momento de incidência, que ocorrerá somente com a sua exclusão da esfera patrimonial do contribuinte e a sua transferência de propriedade para terceiro. Não basta a mera saída, tornando-se necessária a sua transferência.

Como exclusão à regra geral está a exceção contida na parte final do dispositivo que determina a incidência do imposto no momento de saída de um estabelecimento para outro estabelecimento do mesmo titular. A incidência do imposto entre estabelecimentos do mesmo titular representa a ficção jurídica de autonomia entre estabelecimentos. Tal ficção, contudo, tem sido sistematicamente rechaçada pela jurisprudência (Súmula 166 do STJ) que entende que não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular. É inconstitucional, portanto, a parte final do dispositivo.

2.2.3.2 Momento do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento

O dispositivo citado destaca como fato gerador o momento do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias.

2.2.3.3 Transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente

É fato gerador do ICMS a transmissão para terceiro de mercadoria depositada em depósito no Estado do transmitente. Este dispositivo dá consequência ao disposto no art. 11, § 5º, da LC n. 87/96, que determina que o local da operação ou prestação para fins de cobrança será considerado o estabelecimento do depositante, se a mercadoria for remetida para armazém geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no mesmo Estado. O fato da possibilidade de divergência entre o local onde está armazenada ou depositada a mercadoria e o local do estabelecimento do proprietário exigiu que fosse apresentada uma descrição mais detalhada do momento da incidência, visto que poderia ocorrer naturalmente um conflito de competências tributárias sobre uma mesma hipótese de incidência. Resolve a norma geral ao estabelecer que incidirá o imposto no momento da transmissão a terceiro de mercadoria armazenada ou depositada e não no momento da saída da mercadoria do estabelecimento, armazém ou depósito.

2.2.3.4 Transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente

O fato gerador do ICMS se constitui como a circulação em sentido jurídico, ou seja, a mudança de titularidade. Não há identidade entre circulação física e jurídica, tão somente a mudança de titularidade em sentido jurídico que compõe o sentido da hipótese de incidência do ICMS. Outro elemento se refere ao elemento finalístico, ou seja, a mudança de titularidade em uma sucessão negocial e de contratos entre diferentes fases produtivas no percurso que leva da produção ao consumo. Não é

qualquer mudança de titularidade de mercadoria que produz a incidência do imposto, mas tão somente aquela realizada no ciclo que se traduz em uma série de transações contratuais em direção ao consumidor. A ausência de mudança de titularidade impede a ocorrência do fato gerador (fato jurídico), sendo considerados tão somente como meros eventos sem relevância para o direito. O dispositivo citado reproduz o sentido geral da incidência do ICMS sobre operações (jurídicas) de circulação de mercadorias. A LC n. 87/96 estabeleceu de modo claro o fato de que a tradição pode ocorrer mesmo que a coisa esteja em poder de terceiro e assim determina o CC que: "Art. 493. A tradição da coisa vendida, na falta de estipulação expressa, dar-se-á no lugar onde ela se encontrava, ao tempo da venda".

2.2.3.5 Início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza

O legislador escolheu o momento de início da prestação para determinar o momento de incidência do imposto. Cabe ressaltar que no caso dos serviços de transportes intermodais ainda existe a dúvida sobre o modelo de tributação mais adequado.

2.2.3.6 Ato final do transporte iniciado no exterior

O aspecto temporal de incidência do ICMS nos casos de importação de serviço de transporte oriundo do exterior não pode ser o mesmo daquele quando o serviço é prestado no interior do território nacional, visto que não há competência para a tributação extraterritorial em país estrangeiro. Desse modo, a incidência deve ocorrer no momento final da prestação de serviço de transporte internacional, conforme o disposto no art. 155, II, da CF/88.

2.2.3.7 Prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza

A incidência do imposto ocorrerá no momento de realização de qualquer das prestações onerosas de serviços de comunicação e em qualquer dos momentos (geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza), desde que se classifiquem como contratos separados e determinados.

2.2.3.8 Fornecimento de mercadoria com prestação de serviços

A legislação trata de dois casos de fornecimento de mercadorias com a prestação concomitante de serviços, denominados de serviços mistos, são os casos daqueles serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios ou compreendidos na competência tributária dos municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável.

Nesses dois casos, ocorrerá a incidência do tributo no momento do fornecimento da mercadoria com prestação de serviços: pode existir caso de fornecimento de mercadoria e depois do serviço?

2.2.3.9 Desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior

Este dispositivo determina o momento de incidência do ICMS na importação de mercadorias no desembaraço aduaneiro, substituindo, dessa forma, o momento de entrada das mercadorias no estabelecimento do importador. O local da operação, para efeitos de cobrança e definição do estabelecimento responsável, está definido no art. 11, I, *d* (*local onde ocorrer a entrada física*); e art. 11, I, *e* (*domicílio do adquirente*); e art. 11, I, *f* (onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria importada do exterior e apreendida) da LC n. 87/96. O ICMS compete ao Estado da destinação jurídica da mercadoria e não de sua

destinação física. Conforme o art. 155, § 2º, IX, *a*, da CF/88, com redação dada pela EC n. 33/2001, o ICMS incidirá sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto. A definição deste ponto provocou uma forte discussão doutrinária e jurisprudencial. O STF alterou diversas vezes o seu entendimento. Incialmente, firmou posição na Súmula 660, em sentido contrário à EC n. 33/2001: "Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto".

O texto da súmula foi alterado no Informativo STF 331 e passou a ter a seguinte redação: "até a vigência da EC 33/2001, não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto".

Novamente mudou o entendimento e manteve a redação original. Por fim, no julgamento dos REs 439.796/PR e 474.267/RS, manteve a posição prevista no texto constitucional[39].

Determinou a Súmula 661 do STF que incidirá: "na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro".

2.2.3.10 Recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior

Os serviços de competência estadual, conforme repartição realizada pela CF/88, são especialmente os de transporte, interestadual e intermunicipal, de comunicação e aqueles de fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios. Determina, por sua vez, a LC n. 116/2003 que o ISS incidirá sobre a importação de serviços prestados no exterior, ou seja, sobre o serviço proveniente ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País. Não se pode conceber, contudo, que se queira proceder a cobrança de serviço iniciado e finalizado no exterior (executado), dado que ofenderia ao princípio da territorialidade da tributação.

---

[39] ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. São Paulo: Método, 2009, p. 579.

2.2.3.11 Aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas

A aquisição, em licitação pública promovida pela União Federal constitui fato gerador do ICMS, de mercadorias importadas apreendidas ou abandonadas. As mercadorias são apreendidas quando passam à titularidade pública por descumprimento de norma de ordem pública, em conformidade com as normas legais. As mercadorias são consideradas abandonadas, conforme a legislação aduaneira, quando não houver a realização do processo de despacho aduaneiro no prazo legal. As mercadorias em viagem doméstica ou internacional estarão sujeitas a pena de perdimento em diversas situações, dentre elas quando estiverem sem identificação do proprietário ou possuidor, ou, ainda que identificado o proprietário ou possuidor, as características ou a quantidade dos volumes transportados evidenciarem tratar-se de mercadoria sujeita a referida pena. O veículo que transportar estas mercadorias ficará retido até o pagamento de multa pelo transporte desse tipo de carga.

2.2.3.12 Utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente

Determina o presente dispositivo que incide o ICMS na utilização de serviço iniciado em outro Estado e não vinculado a prestação subsequente, nos casos em que o contribuinte do imposto empregará a mercadoria como usuário final. Pressupõe-se que esta atividade ocorra com o fim de um ciclo de circulação, exatamente na medida em que determina a competência do Estado de destino para a tributação de serviços iniciados em Estado diverso. Desse modo, somente se tributa o serviço de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação. A alíquota a ser aplicada deverá ser a interna do Estado de origem.

2.2.3.13 Ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário

Estabelece o presente dispositivo que a incidência do ICMS ocorrerá quando do fornecimento de serviços pagos mediante fichas, cartão ou assemelhados. Trata-se, claramente, de uma forma de simplificar a administração tributária e permitir a efetividade da cobrança do imposto devido, particularmente em serviços de comunicação. Nesse sentido, questiona-se se há uma ficção, de que se tem prestado o serviço, mesmo que a ficha ou cartão que permitam usufruí-lo não venham a ser efetivamente utilizado.

2.2.4 Aspecto territorial

O local da incidência do ICMS é fundamental para a determinação do estado membro com capacidade tributária ativa para cobrar o imposto, bem como para esclarecer ao contribuinte onde deverá ser cumprida a obrigação tributária. Determina a LC n. 87/96 as regras para a definição da capacidade tributária ativa ao definir o local da ocorrência do fato gerador como o local do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador, para os casos de operações de circulação de mercadorias.

2.2.4.1 Onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária

Este dispositivo destina-se, igualmente, a determinar a competência tributária em face de comportamento ilícito do contribuinte. Assim, na medida em que a mercadoria se encontre irregular pela falta de documentação fiscal ou esta seja insuficiente para acobertar a operação, considera-se ocorrido o fato gerador no estado onde se encontre, sendo devido a este estado o recolhimento do imposto. A definição de documentação fiscal exigida ou idônea deve ser verificada tendo em

consideração não somente a legislação nacional, mas também a legislação estadual por onde transitar a mercadoria.

2.2.4.2 Do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado

Conforme a CF/88, o ICMS incidente sobre a importação de mercadoria é devido ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria (art. 155, § 2º, IX, *a*). Trata o presente dispositivo da situação na qual o contribuinte importa a mercadoria, mas não ocorre o trânsito físico pelo seu estabelecimento. Assim, o importador desembaraça a mercadoria em determinado Estado da Federação, mas não promove o ingresso físico no seu estabelecimento. Tal dispositivo visa evitar, igualmente, o conflito de competências entre unidades federadas ao dispor sobre o local da ocorrência do fato gerador no lugar do estabelecimento que proceda a transferência de propriedade (circulação) da mercadoria, mesmo que por este não tenha transitado. Tal dispositivo versa sobre situações em que não ocorre a entrada física da mercadoria, podendo esta ter sido revendida para estabelecimento de outro Estado, sem que exista a sua passagem pelo estabelecimento do importador.

Vejamos a seguir, detalhadamente, as regras da LC n. 87/96 sobre a incidência do ICMS.

d) *Importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física*

O imposto é devido no momento do desembaraço aduaneiro, por força do Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 4.543/2002, alterado pelo Decreto n. 4.765/2003). Deve, portanto, o imposto ser recolhido no Estado da localização do importador, ou seja, aquele que realizou o ingresso dos bens. Caso a mercadoria não transite pelo seu estabelecimento, aplica-se o disposto na alínea anterior. Note-se que a noção de ingresso físico não significa a mera passagem da mercadoria pelo estabelecimento do contribuinte, mas seu ingresso no ativo mobilizado da empresa, juntando-se às demais mercadorias para vendas futuras.

O STF definiu a situação como sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS o estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário

jurídico da mercadoria, independentemente do local onde ocorreu o desembaraço aduaneiro[40]. Desse modo, o STF tentou impedir que o uso de formas jurídicas vazias permitisse um planejamento tributário mediante a importação por terceiro consignatário situado em outro Estado e beneficiário de sistema tributário mais favorável[41].

e) *Importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido*

Se o importador não possuir domicílio ou estabelecimento no país, considerar-se-á como local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto, o local do domicílio do adquirente. Estabelece-se, novamente, a figura da substituição tributária para fins de tributação na importação de mercadorias. Cabe observar que a CF/88 ampliou o rol de contribuintes do ICMS ao estabelecer que este incide, inclusive, na mercadoria importada por pessoa física ou jurídica, ainda que esta não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria ou serviço, conforme art. 155, § 2º, IX, *a*, da CF/88, com redação dada pela Emenda Constitucional n. 33/2001.

f) *Aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria importada do exterior e apreendida*

No caso de arrematação de mercadoria importada do exterior e apreendida, fixa a LC n. 87/96 como local para fins de pagamento do imposto devido aquele onde se realizar a licitação e não o estado onde ocorreu a apreensão da mercadoria. Trata-se, novamente, de ficção, em que permanece a lógica de que será nesse momento, da licitação, que continuará o ciclo de circulação da mercadoria, devendo nesse Estado ser devido o imposto.

g) *O do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à*

---

[40] RE 299.079.
[41] RE 268.586.

comercialização;

Este dispositivo relaciona-se aos arts. 155, § 2º, X, *b*, e 155, § 2º, XII, *h*, da CF/88, que versam sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica. A ressalva realizada na parte final do enunciado indica que o dispositivo dirige-se tão somente aos casos em que ocorrer o término do ciclo de circulação da mercadoria, ou seja, seu consumo. Quando a mercadoria continuar a participar da circulação, estará amparada pela regra de competência da CF/88.

h) *O do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial*

Se o ouro for considerado ativo financeiro ou instrumento cambial, não ocorrerá a incidência de ICMS, mas tão somente do imposto previsto no art. 153, IV, da CF/88, ou seja, do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF-Ouro). Conforme o art. 153, § 5º, da CF/88, o ouro considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial se sujeita exclusivamente à incidência de IOF, devido na operação de origem[42]. A alíquota mínima de IOF, nesse caso, será de 1% e será assegurada a transferência do montante da arrecadação em 30% para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem, e 70% para o município de origem. Adota-se, nesse caso, a regra da tributação no local da extração, e não do estabelecimento da empresa que proceder a extração.

> *Art. 11. [...]*
>
> *II – tratando-se de prestação de serviço de transporte:*
>
> *a) onde tenha início a prestação;*
>
> *b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;*
>
> *c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese do inciso XIII do art. 12 e para os efeitos do § 3º do art. 13.*

[42] RE 190.363.

Em caso de serviços de transporte, utilizam-se como elemento para determinação do local da ocorrência do serviço três situações: o início da prestação, localização do transportador em caso de irregularidade ou destinatário do serviço de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente. A regra-padrão é de utilização do local do início da prestação e não do estabelecimento do prestador do serviço, mas o da sua execução. No caso de descumprimento de normas tributárias, será utilizado o local da situação do transportador, ou seja, onde ele se encontre. Por fim, a regra utilizada para os transportes interestaduais será do local do destinatário do serviço.

> *Art. 11. [...]*
> *III – tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:*
> *a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;*
> *b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago;*
> *c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do art. 12;*
> *d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos.*

Somente podem existir duas entidades da Federação envolvidas na prestação do serviço de comunicação: o tomador ou o prestador. Não há como cogitar de um terceiro envolvido. Entende-se como prestador o local onde são praticados os atos de gestão administrativa, financeira, técnica e onde congrega o esforço humano e onde se localizam o conjunto de bens necessários e diretamente vinculados à execução do serviço. Trata-se, em suma, do local da consumação da obrigação de fazer. O estabelecimento do tomador deve ser considerado tomando em análise a unidade da Federação onde se encontra o usuário, ou seja, aquele que usufrui de um serviço de comunicação efetiva, devendo possuir uma relação direta com o serviço prestado. O simples fato de que a comunicação passa pelo território de outra unidade Federativa não é suficiente para que ocorra a realização do fato gerador. A alíquota a ser aplicada dependerá da localização de tomador e prestador do serviço de comunicação. Se estes se encontrarem na mesma unidade federativa, aplica-se a

alíquota interna, caso contrário, aplicar-se-á a alíquota interestadual.

IV – tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o do estabelecimento ou do domicílio do destinatário.

Os serviços prestados ou iniciados no exterior serão tributados no domicílio do Estado da Federação do destinatário. Conforme o art. 155, I, *b*, da CF/88, compete aos estados e ao Distrito Federal instituir ICMS sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Nada fala, contudo, no texto constitucional ou na LC n. 87/96 em serviços de transportes iniciados no Brasil e prestados no exterior, o que deriva a ideia de que não há previsão de incidência da norma constitucional ou complementar sobre essa atividade.

1 §º *O disposto na alínea "c" do inciso I não se aplica às mercadorias recebidas em regime de depósito de contribuinte de Estado que não o do depositário.*

O dispositivo do art. 11, I, *c*, da LC n. 87/96 se refere aos casos de estabelecimento que transfere a propriedade de mercadoria, adquirida no país, mas que não tenha transitado no seu estabelecimento. Exclui o presente parágrafo aquelas situações nas quais as mercadorias não sejam recebidas em regime de depósito de contribuinte de Estado que não o do depositário. Desse modo, se o contribuinte do Estado "A" importa a mercadoria, mas não ocorre o trânsito físico pelo seu estabelecimento, sendo que esta venha a ter o depósito em outro Estado da Federação, no caso hipotético "B", a definição do local da ocorrência do fato gerador está vinculada ao local do depósito e não ao local do estabelecimento que transfira a propriedade.

O conceito de estabelecimento previsto nesta lei complementar deve estar em consonância com o previsto no art. 110 do CTN, que determina que a legislação tributária não pode alterar o sentido e alcance dos conceitos em direito privado. Nada impede, contudo, respeitando este sentido e alcance, que a lei complementar determine a interpretação tributária para certo conceito. Este é, especialmente, o caso do conceito de estabelecimento, visto que existem diversas interpretações sobre este no direito privado. A definição de estabelecimento envolve dois elementos, um subjetivo e outro objetivo. É elemento objetivo o local físico onde se encontrem as mercadorias. O elemento subjetivo indica as atividades em caráter temporário ou

permanente realizadas nesse local. Caso não seja possível determinar-se o *locus* do estabelecimento, considerar-se-á o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação.

Outro problema atual e relevante é sobre o caso de operações com comércio eletrônico. O STF no julgamento da ADI 4565/PI fixou a tese de que "É inconstitucional lei estadual anterior à EC nº 87/2015 que estabeleça a cobrança de ICMS pelo Estado de destino nas operações interestaduais de circulação de mercadorias realizadas de forma não presencial e destinadas a consumidor final não contribuinte desse imposto".

A Lei Complementar nº 190, 4 de janeiro de 2022, regulou a matéria determinando que é contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual: i) o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto e ii) o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto.

2.2.4.3 Domicílio fiscal do contribuinte

O presente dispositivo dirige-se à determinação de regras quanto à cobrança do imposto e do estabelecimento responsável. Determina o art. 159 do CTN que o pagamento é efetuado na repartição competente do domicílio do sujeito passivo, salvo disposição de lei em contrário. A definição de domicílio fiscal encontra-se no art. 127 do CTN, que dispõe que, na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, o domicílio tributário considera-se, quanto às pessoas jurídicas, o lugar da sua sede ou cada estabelecimento, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação. "O aspecto espacial do fato gerador, relevante para a incidência, é o local do estabelecimento prestador ou, em certos casos, o local da execução dos serviços..." O conceito de estabelecimento deve ser buscado no Código Civil (arts. 1.142-1.149), visto que não é permitido ao direito tributário alterar o sentido e o alcance dos conceitos de direito privado, conforme o art. 110 do CTN. Entende-se

por estabelecimento a unidade econômica de empresa que configure um núcleo habitual do exercício da atividade negocial. São elementos que indicam a existência de estabelecimento prestador: i) manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos; ii) estrutura organizacional e administrativa; iii) inscrição nos órgãos previdenciários; iv) indicação de domicílio fiscal para efeitos de outros tributos; v) permanência ou ânimo de permanecer no local para exploração da atividade.

2.2.5 Aspecto pessoal

Considera-se contribuinte aquele que, nos termos do art. 121, parágrafo único, do CTN, mantém relação pessoal e direta com a situação definida em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária. No caso do ICMS, terá relação pessoal e direta aquele que realize o verbo da hipótese de incidência do imposto, ou seja, que pratique operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. A LC n. 87/96 acrescentará que será considerado contribuinte aquele que atuar com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, de tal modo a excluir as situações em que exista a venda esporádica de bens e em pequenas quantidades de bens, afastando a caracterização como mercadorias[43].

É exceção à exigência de habitualidade e intuito comercial a importação de mercadorias exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento. Esta norma possui como objetivo extrafiscal tornar o produto estrangeiro equiparado em preço ao produto nacional, visto que, em caso contrário o produto estrangeiro teria uma carga fiscal menor e uma maior competitividade.

É eleito o importador como contribuinte do imposto, pela sua relação direta com o fato gerador. Durante longo período, surgiu a dúvida sobre a possibilidade da incidência do ICMS relativamente às importações realizadas por não contribuintes habituais do imposto, tal como as pessoas físicas, tendo a EC n. 33, de 11 de

---

[43] Art. 4º da LC n. 87/96.

dezembro de 2001, regulado que todas as operações de importação sofrerão a incidência do ICMS, mesmo que praticadas por pessoas físicas ou que se destinem a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento.

Será contribuinte de ICMS igualmente o importador de serviços que tenha sido prestado no exterior ou cuja prestação tenha se iniciado fora do país, visto que não é factível tentar exigir o tributo do prestador em território estrangeiro, bem como ofenderia a vedação de efeitos extraterritoriais aos tributos. Assim, somente serviços estrangeiros que gerem efeitos territoriais podem sofrer a incidência do imposto.

O adquirente ou arrematante de mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados é igualmente considerado contribuinte para efeito de incidência do imposto. Tal atribuição não decorre da ocorrência de uma operação mercantil, mas tão somente da aplicação de norma isonômica entre as operações praticadas em mercado interno e outras operações, de tal modo que não exista nenhuma vantagem ou benefício para operações de importação de bem estrangeiro ou a arrematação de bens apreendidos, em detrimento de mercadoria nacional. Trata-se novamente de uma política de proteção do tratamento isonômico, da concorrência leal e da neutralidade fiscal.

Será considerado contribuinte aquele que adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. O objetivo desta norma é dar coerência ao dispositivo constitucional que determina que não incide o ICMS sobre as operações que destinem petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica a outros Estados, na forma do art. 155, § 2º, X, *b*.

São considerados responsáveis aqueles que sendo terceiros em relação à ocorrência do fato gerador tenham a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

A responsabilidade tributária está prevista no art. 128 do CTN, que determina que somente a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter

supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

São espécies de responsáveis:

– o depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário;

– o substituto tributário, nos casos em que poderá ser atribuída a relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto. O regime da substituição tributária poderá ser regressivo ou para trás (operações *antecedentes*), progressivo ou *para a frente* (operações subsequentes), ou de forma concomitante, nos casos que envolva toda a cadeia produtiva, em operações realizadas ao mesmo tempo.

O STF firmou entendimento de ICMS de que a antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito. A substituição tributária progressiva do ICMS reclama previsão em lei complementar federal. Sendo assim é inconstitucional a regulação do regime de antecipação tributária por decreto do Poder Executivo[44].

2.2.6 Aspecto quantitativo

2.2.6.1 Base de cálculo

A base de cálculo do ICMS está prevista no art. 13 da LC n. 87/96 que determina as seguintes regras:

i) na saída de mercadoria será o valor da operação;

ii) no fornecimento de alimentações incidirá sobre o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

iii) na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, sobre o preço ao serviço;

---

[44] RE 598677 (Tema 456 RG).

iv) nos serviços mistos de competência do ICMS será considerado o valor da operação, de tal modo que o custo do serviço integra a base de cálculo por se considerar que esta se constitui em mero custo da mercadoria ou o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada. A doutrina tem questionado o sentido da legislação ao exibir o imposto sobre o "preço corrente", visto que sua menção refere-se à indicação da possibilidade de uso de preços de referência ou de pautas fiscais para determinar a base de cálculo do ICMS nos serviços mistos;

v) no caso de bem importado, a legislação tem previsto a incidência do imposto sobre acessórios financeiros que não fazem parte do preço do produto, mas que tem sido objeto de inclusão por serem consideradas parte do preço total, tais como os encargos cambiais, despesas aduaneiras e outras taxas. Este entendimento tem sofrido grande crítica da doutrina e da jurisprudência, que não entendem que estas se constituam em receita da empresa. Constitui base de cálculo do ICMS na importação: a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação; valor aduaneiro correspondente ao somatório do valor da mercadoria, acrescido do frete gasto até a colocação do produto no território nacional e do seguro relativo ao bem; b) imposto de importação; c) imposto sobre produtos industrializados; d) imposto sobre operações de câmbio; e) quaisquer despesas aduaneiras;

vi) na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

vii) no caso de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente a base de cálculo será definida pelo preço fixado pela empresa prestadora localizada no Estado de origem e;

viii) o ICMS incide sobre o valor da venda a prazo constante da nota fiscal. (Súmula 395 do STJ).

A Súmula 431 do STJ definiu que "é ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal".

2.2.6.2 Cálculo por dentro

A determinação da composição da base de cálculo é outra questão da maior relevância, bem como sobre os possíveis valores que possam fazer parte do montante onde incidirá o tributo. Tem se entedido que integra a base de cálculo do imposto é constitucional[45].

A legislação e a jurisprudência aceitado como pertinente a sistemática conhecida como cálculo por dentro, ou seja, de que no montante da base de cálculo se considere o valor do próprio imposto. Desse modo, integra a base de cálculo o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Compõe igualmente a base de cálculo o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Não integra a base de cálculo do imposto o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos. No presente caso, o IPI não integra a base de cálculo do ICMS nas operações realizadas entre contribuintes (comerciantes) e, por sua vez, quando a operação realizada com não contribuintes (consumidores), o IPI irá participar da composição da base de cálculo do ICMS.

No entender do STF, é constitucional a inclusão do montante do próprio imposto na sua base de cálculo. O Pleno do STF fixou este entendimento no julgamento do RE 212.209[46]. Este entendimento foi igualmente consolidado no julgamento sobre a constitucionalidade da inclusão da contribuição devida ao IAA na base de cálculo do ICMS, em que decidiu o STF pela inexistência de ofensa à imunidade recíproca[47].

---

[45] Cf. RE 582.461, com repercussão geral.
[46] Ver AI 633.911-AgR e AI 678.603-AgR.
[47] RE 376.407-AgR.

2.2.6.3 Aproveitamento de crédito

O aproveitamento de crédito é um direito assegurado ao contribuinte em decorrência do princípio constitucional da não cumulatividade, que exige que o imposto anteriormente cobrado seja compensado com o imposto devido (art. 155, § 2º, II, da CF). Este regime se estende a todas as operações relativas à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Este princípio geral possui três exceções[48] importantes[49]:

i) *regime monofásico*: em que existe uma tributação única e exclusiva, sem prever repercussão ou aproveitamento futuro de créditos. É aplicável aos combustíveis e lubrificantes[50];

ii) *regime cumulativo*: permitindo-se o sistema de incidência em cascata, ou seja, de tributo sobre tributo. Neste caso, não haverá o surgimento de direito de crédito por expressa determinação constitucional[51];

iii) *substituição tributária para a frente*: é o caso de sujeição passiva tributária que exclui o substituído da relação tributária.

A doutrina tem discutido a interpretação da expressão "montante cobrado nas (operações) anteriores", visto que o aproveitamento do crédito não exige o seu efetivo pagamento integral do tributo na etapa anterior, mas tão somente o seu destaque do imposto na nota fiscal[52]. Este entendimento parece ser o mais adequado, visto que não se pode exigir que o contribuinte de fato, detentor do crédito, fiscalize a situação contábil-fiscal do vendedor (contribuinte de direito), tampouco estenda a pena pelo descumprimento de norma jurídica para além da pessoa do ofensor, sob pena de ofensa aos princípios elementares de direito tributário sancionador.

---

[48] FERRAZ JR., Tercio Sampaio. ICMS: não cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário*, n. 48, p. 21.

[49] Cf. PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 405.

[50] Art. 155, XII, da CF/88, introduzido pela EC n. 33/2001.

[51] Art. 155, § 2º, II, da CF/88.

[52] DERZI, Misabel. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 481.

O CTN, no art. 170, utiliza um conceito distinto de compensação daquele que é utilizado no Código Civil. São distinções importantes:

i) a legislação tributária (CTN) tem estatura de lei complementar, enquanto o CC possui estatura de lei ordinária;

ii) a compensação tributária segue os ditames previstos em lei e a compensação civil não exige lei especial para proceder à extinção de créditos e débitos;

iii) a compensação tributária poderá ocorrer escrituralmente pelo contribuinte, enquanto a compensação civil extingue créditos e débitos civis;

iv) a compensação tributária pode estar limitada a tributos de mesma natureza, enquanto a compensação civil pode abranger créditos de naturezas distintas.

O texto constitucional determina que compete a lei complementar disciplinar o regime de compensação do ICMS[53] e esta o faz por meio da LC n. 87/96.

O direito de aproveitamento está condicionado à idoneidade da documentação, bem como ao seu exercício durante o prazo de cinco anos, extinguindo-se com o advento do prazo decadencial[54]. O STJ entendeu que o comerciante de boa-fé pode aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda[55]. Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

O art. 155, § 2º, II, *a*, da CF/88 prevê a impossibilidade de aproveitamento de crédito na entrada de produtos ou serviços isentos ou sujeitos a não incidência, relegando à lei complementar a possibilidade de instituir exceções a essa regra. O § 1º do art. 20 veda expressamente esta possibilidade, o que implica um tratamento distorcido, visto que o IPI não apresenta esta impossibilidade, conforme julgado do

[53] Art. 155, § 2º, XII, *c*, da CF/88.
[54] Art. 23 da LC n. 87/96.
[55] Súmula 509 do STJ: “É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.”

STF[56].

De outro lado, tem se entendido que esta limitação não atinge a imunidade, visto que não há regra específica sobre o instituto, bem como haveria uma limitação da regra imunizadora, o que violaria a interpretação extensiva e protetiva das imunidades[57].

O STF tem admitido o aproveitamento em casos de redução de base de cálculo do tributo, diferentemente dos casos de isenção ou da não incidência. Essa posição não é pacífica, visto que algumas decisões entendem ser o mecanismo da redução de base de cálculo como uma espécie de incentivo fiscal com efeito de uma "isenção parcial"[58].

A interpretação predominante do texto legal que determina que o direito de crédito se dirija tão somente às "mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento", têm excluído os insumos que não integram o produto final, não permitindo o direito de crédito[59].

A legislação veda, contudo, os casos de aproveitamento de créditos que não possuam relação com o objeto social do contribuinte, de tal modo que serão presumidos como não utilizáveis os gastos com veículos de transporte pessoal dos sócios, jantares, gastos com mensalidades de clubes privados, aluguéis de moradia, entre outros.

A legislação veda o aproveitamento de crédito relativo à mercadoria que entrou no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar de saída para o exterior ou para a comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

---

[56] RE 212.484/RS.

[57] XAVIER, Alberto. Regime constitucional das isenções e incentivos fiscais às exportações: o caso do ICMS. Do direito à utilização integral de saldo acumulado de créditos de ICMS como corolário da imunidade das exportações. *Tratado de direito constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 604-608.

[58] Pleno, RE 174.478/SP.

[59] Veja-se, como exemplo, a exclusão do direito de crédito de material de informática (REsp 740.285/RJ), energia elétrica e serviços de telecomunicações (REsp 518.656/RS).

O texto constitucional garante o aproveitamento de créditos do ICMS nas operações que destinam produtos ao exterior (art. 155, § 2º, X, *a*), desde que seja destacada na nota fiscal que a operação está intimamente relacionada com o ciclo que leva à exportação da mercadoria.

O aproveitamento de créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente (LC n. 102/2000) será feito à razão de 1/48 por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento.

O quociente de 1/48 será proporcionalmente aumentado ou diminuído, *pro rata die*, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês (incluído pela LC n. 102/2000).

No caso de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio (incluído pela LC n. 102/2000).

O "ativo permanente" é composto pelos investimentos, o ativo diferido e o ativo imobilizado[60]. Considera-se que o ICMS somente incide sobre o ativo imobilizado, visto que ele não tributa operações com investimentos e ativo diferido. O ativo imobilizado é considerado o conjunto de "direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial"[61].

O STF, que entendeu pelo indeferimento do pedido de medida cautelar na ADI 2.325, mantendo a limitação do princípio da não cumulatividade ao restringir a possibilidade de apropriação do regime de créditos do ICMS.

---

[60] Art. 178 da Lei das Sociedades por Ações.

[61] Art. 179, IV, da Lei das S. A. José Luiz Bulhões Pedreira, "imobilizado é o subconjunto dos bens destinados de modo permanente à produção dos bens e serviços que constituem o objeto da empresa e à manutenção das atividades da sociedade empresária" (*Finanças e demonstrações financeiras da companhia*. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 323. ROLIM, João Dácio; MARTINS, Daniela Couto. A nova disciplina do aproveitamento de créditos – transformação do ICMS tipo consumo na modalidade renda?. *O ICMS e a LC n. 102*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 121-123).

Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período (incluído pela LC n. 102/2000).

Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a produtos agropecuários ou quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

2.2.6.4 Incentivos fiscais e guerra fiscal

A concessão de incentivos fiscais é uma das matérias mais controversas no país, especialmente, pela grande discussão sobre os seus efeitos negativos e sobre o uso indiscriminado e a sua concessão ilegítima. Considera-se como incentivo fiscal toda e qualquer forma de vantagem fiscal a determinado contribuinte, independentemente de sua denominação. Eles possuem os seguintes elementos: a) são concedidos pelo poder público; b) são usufruídos por contribuinte, pessoa natural ou jurídica, de direito público ou privado, interno ou internacional; c) finalidade é reduzir ou eliminar exigência impositiva ou deveres formais ou acessórios; d) mediante qualquer forma (redução de alíquota, base de cálculo, exclusão de incidência, prorrogação de prazo, facilitação de meio de pagamento etc.).

Determina o texto constitucional que a concessão de incentivos fiscais deve obedecer o disposto em lei complementar, visto que cabe a esta *regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*, conforme o art. 155, § 2º, XII, *g*. Por sua vez, a matéria está tratada pela LC n. 24/75, que disciplinou a exigência de internalização dos convênios de concessão de benefícios fiscais.

O descumprimento do procedimento convencional (Convênios do Confaz) exigido pela LC n. 24/75 implicará inconstitucionalidade formal da lei estadual que conceder o benefício (ADI 286/RO), com a consequente glosa de

créditos pelo Estado de destino[62]. Os convênios não instituem ou revogam incentivos fiscais estaduais, mas tão somente autorizam a concessão desses incentivos nos limites do federalismo cooperativo que caracteriza o sistema tributário nacional.

Entende o STF que é tão significativo o sistema de concessão de benefícios fiscais que somente havendo a sua ratificação por todos os Estados e pelo Distrito Federal é que a isenção ou benefício se implementa, desse modo, se somente um Estado não acordar com os termos do convênio, ter-se-á por ilegítima a isenção ou o benefício concedido[63]. Entendeu igualmente que inexiste ofensa à autonomia estadual a oposição de regras de uniformes nacionais de concessão de benefícios de ICMS, bem como não é autorizado a um Estado conceder unilateralmente benefícios como forma de contra-atacar incentivos concedidos por outros Estados[64].

O STF tem decidido frequente e vigorosamente contra a chamada guerra fiscal. Dentre as principais decisões exaradas podemos citar:

– *benefícios do Paraná (Lei n. 10.689/2003):* a ausência de convênio interestadual para a concessão de benefícios fiscais viola o texto constitucional, especialmente os arts. 155, § 2º, IV, V, VI e XII, *g* (necessidade de convênio interestadual) e art. 152 da CF/88, que constitui o princípio da não diferenciação ou da uniformidade tributária[65];

– *benefícios do Mato Grosso (Decreto n. 989/2003):* este decreto considerava não tendo sido cobrado o ICMS, quando a mercadoria tivesse sido adquirida nos Estados do Espírito Santo, de Goiás, de Pernambuco e no Distrito Federal. Nesse caso, o crédito a ser aproveitado pelo contribuinte seria na alíquota de 7% e não pela alíquota de 12%. Considerou o STF que a alíquota de 7% autorizada ao contribuinte mato-grossense constituía benefício fiscal ilegítimo[66];

– *benefícios do Distrito Federal:* tratou do Termo de Acordo de Regime

[62] TÔRRES, Heleno Taveira. Isenções no ICMS – Limites formais e materiais. Aplicação da LC n. 24/75. Constitucionalidade dos chamados "convênios autorizativos". *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 72, p. 88-93.
[63] ADI 2.529, voto do Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 14-6-2007, Plenário, *DJ* de 6-9-2007.
[64] ADI 2.377-MC.
[65] ADI 3.936-MC.
[66] ADI 3.312.

Especial n. 01/98, celebrado entre o Distrito Federal e empresa particular. Considerou a passagem ficta de mercadorias como uma forma de benefício fiscal[67];

– *caso de Santa Catarina*: entendeu o STF que o Programa de Incentivo Fiscal de Santa Catarina (retenção) era inconstitucional ao sujeitar o repasse da quota constitucionalmente devida aos municípios à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual. Tal situação configuraria interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias[68].

2.2.6.5 Saldos credores

O mecanismo de compensação entre créditos e débitos exige a adoção de instrumentos técnicos para operacionalizar esta sistemática. Para tanto, são atribuídos ao contribuinte diversas obrigações acessórias, tais como:

– os créditos serão normalmente registrados em um livro de entradas (LE),

– os débitos serão registrados em um livro de saídas (LS);

– o resultado do confronto entre os créditos na entrada e na saída serão lançados no livro de registro de apuração do ICMS (RAICMS);

– o Fisco será informado do resultado apurado mediante o envio dos registros fiscais periódicos, por meio Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA).

– as obrigações serão liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores;

– no caso do montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

– se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do

[67] ACO 541.
[68] RE 572.762.

mesmo sujeito passivo localizados no Estado, conforme a LC n. 102/2000. Esta norma trouxe como inovação o regime de apuração global em duas etapas das empresas que possuam vários estabelecimentos em um mesmo Estado. Na primeira etapa, os débitos e créditos são apurados em cada estabelecimento de acordo com a regra prevista no inciso I do art. 24 e, na segunda etapa, os saldos credores e devedores obtidos na primeira apuração são compensados entre os diversos estabelecimentos, de modo que, sendo devedor o resultado, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo estado (art. 24, II), ao passo que sendo credor o saldo a diferença será transportada para o período de apuração subsequente.

No caso de saldos credores acumulados, estes poderão ser aproveitados no total das saídas realizadas pelo estabelecimento e:

– imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no estado;

– havendo saldo remanescente, este poderá ser transferido pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

Nos demais casos, a lei estadual poderá permitir que:

i) sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

ii) sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.

No caso de créditos decorrentes de exportação, entendeu a legislação que possa ocorrer a transferência de saldo credor acumulado pelo sujeito passivo a estabelecimentos de terceiros na mesma unidade da Federação, desde que exista prévio reconhecimento do crédito pelo fisco.

Entendeu o STF que não incide correção monetária nos créditos excedentes de ICMS, visto que não há previsão legislativa na legislação estadual[69].

---

[69] RE 470.932-AgR.

2.2.6.6 Estorno

O “estorno” corresponde ao ato contábil de correção de um lançamento equivocado, por meio da modificação da escrituração fiscal dos contribuintes.

O valor contábil estornado deverá gerar a correspondente contrapartida em relação ao aproveitamento de créditos, sob pena de se caracterizar como uma forma de incentivo ou enriquecimento sem causa. Este seria incentivo ao abuso no aproveitamento ilícito de créditos, visando posterior estorno sem correção, com a finalidade de ganho por parte do contribuinte.

São casos admitidos de estorno de ICMS:

a) for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

b) for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

c) vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se; ou

d) vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento.

Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, conforme a LC n. 120/2005.

O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação[70].

A jurisprudência tem entendido que o comerciante de boa-fé, que adquire mercadoria proveniente de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, pode o aproveitar o crédito do ICMS pelo princípio da não cumulatividade, visto que não pode ser punido por irregularidade que não cometeu nem tinha conhecimento[71]. Caberá, contudo, ao contribuinte o ônus *probandi* de demonstrar que a operação

[70] Art. 23 da LC n. 87/96.
[71] REsp 1.148.444.

jurídica efetivamente se realizou, mediante a apresentação dos registros contábeis[72].

2.2.6.7 Regimes especiais

O regime especial é uma forma alternativa de apuração em relação ao regime de apuração periódica global. Estes são adotados como meio de apuração do imposto em conformidade com a legislação estadual, em três situações[73]:

i) que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço dentro de determinado período;

ii) que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço em cada operação;

iii) que, em função do porte ou da atividade do estabelecimento, o imposto seja pago em parcelas periódicas e calculado por estimativa, para um determinado período, assegurado ao sujeito passivo o direito de impugná-la e instaurar processo contraditório.

O *regime de estimativa* previsto como uma das formas especiais de apuração do ICMS prevê que este cálculo seja feito com base na escrituração regular do contribuinte, que pagará a diferença apurada, se positiva; caso contrário, a diferença será compensada com o pagamento referente ao período ou períodos imediatamente seguintes. A inclusão do contribuinte neste regime não o exime de manter os livros fiscais e proceder ao cumprimento de obrigações acessórias.

2.2.6.8 Alíquota

2.2.6.8.1 Alíquota interna

Compete ao Senado Federal, mediante resolução, estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação federal. Esta medida será de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores,

---

[72] REsp 470.633 e REsp 112.313.

[73] Art. 26 da LC n. 87/96.

aprovada pela maioria absoluta de seus membros[74].

Igualmente é de competência do Senado[75]:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; e

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

A fixação de alíquotas, máximas ou mínimas, é de competência do Senado Federal, não sendo possibilitado a lei complementar ou convênio[76]. Determina o texto constitucional que as alíquotas internas não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, salvo deliberação em sentido contrário por parte dos Estados e do Distrito Federal[77].

As alíquotas do ICMS serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto, em respeito ao princípio da seletividade e poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência. Cabe ressaltar o entendimento de grande parte da doutrina, inclusive o nosso, de que o texto constitucional não faculta o respeito ao princípio da essencialidade, mas antes o exige obrigatoriamente na aplicação do critério da seletividade.

2.2.6.8.2 Alíquota Interestadual

A alíquota interestadual será aplicada às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final (destinatário) localizado em outro Estado, quando este for contribuinte do imposto. Neste caso, será devido o diferencial de alíquota ao Estado de destino. Se o destinatário final não for contribuinte do ICMS será aplicada a alíquota interna.

---

[74] Art. 155, § 2º, IV, da CF/88.
[75] Art. 155, § 2º, V, da CF/88.
[76] RE 145.491.
[77] Art. 155, § 2º, VI, da CF/88.

2.2.6.8.3 Diferencial de alíquota

Em situações em que o serviço prestado se origina em estado diverso do domicílio do consumidor final haverá a aplicação do instituto do diferencial de alíquota, ou seja, o valor a pagar será resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

Nesses casos o serviço prestado inicia em estado diverso do destinatário e não possui uma operação negocial subsequente, sendo adquirido por consumidor final (não contribuinte do imposto), mas é utilizado por um contribuinte do imposto. Assim, compete ao Estado de origem aplicar a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, respeitando duas situações: uma na qual a alíquota interestadual é reduzida (inferior), em que há um recolhimento maior ao Estado de origem. No caso da alíquota interestadual não ser reduzida, o valor exigido pelo Estado de origem será menor.

Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é: i) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; ii) o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento; iii) tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Já que a mercadoria ainda não está no mercado e não sofreu o balizamento pelo mecanismo de preços de mercado, então este preço tem de ser deduzido ou construído em algumas situações, por meio de técnicas, como a verificação do valor correspondente a seu custo de produção ou do seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente. Dessa forma, ao proceder a escrituração na saída do débito correspondente ao custo de produção, resultará no não recolhimento de imposto a pagar, visto que este será compensado com as operações anteriores de creditamento de imposto pela aquisição de insumos. Na próxima etapa, o contribuinte do imposto somente recolherá a diferença entre o valor apurado na compra (crédito) e o preço de venda (débito).

No caso de existirem reajustes de valor depois da remessa ou prestação, a

diferença será de responsabilidade do remetente ou do prestador, a ser pago no seu estabelecimento.

Cabe observar que, no caso de importação, o imposto será calculado pela conversão em moeda estrangeira em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada do cálculo do imposto de importação. Não haverá acréscimo ou devolução posterior no caso de variação da taxa de câmbio até o pagamento do preço. Na presença de situações em que existam fundados receios de irregularidade, fraude ou discordância ou ausência da documentação fiscal, pode a autoridade aplicar métodos de valoração aduaneira para fins de determinação da base de cálculo do imposto de importação. Neste caso, o valor determinado pela autoridade aduaneira substituirá o preço declarado. Dentre os métodos utilizados se prevê o uso:

i) pela determinação do preço corrente da mercadoria, ou de seu similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia;

ii) o preço FOB estabelecimento industrial à vista, caso o remetente seja industrial. No caso, o preço FOB prevê a exclusão de outros valores, tais como transporte e seguro;

iii) o preço FOB estabelecimento comercial à vista, na venda a outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante.

No caso do item i), aplicar-se-á sucessivamente:

i) o preço efetivamente cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente;

ii) caso o remetente não tenha efetuado venda de mercadoria, o preço corrente da mercadoria ou de seu similar no mercado atacadista do local da operação ou, na falta deste, no mercado atacadista regional.

Na ausência de vendas a outros comerciantes ou industriais pelo estabelecimento remetente ou não houver mercadoria similar, a base de cálculo será equivalente a 75% do preço de venda corrente no varejo.

Nas prestações sem preço determinado, a base de cálculo do imposto é o valor corrente do serviço, no local da prestação.

Quando o valor do frete, cobrado por estabelecimento pertencente ao mesmo titular da mercadoria ou por outro estabelecimento de empresa que com aquele

mantenha relação de interdependência, exceder os níveis normais de preços em vigor, no mercado local, para serviço semelhante, constantes de tabelas elaboradas pelos órgãos competentes, o valor excedente será havido como parte do preço da mercadoria.

Considerar-se-ão interdependentes duas empresas quando:

i) uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, e respectivos cônjuges ou filhos menores, for titular de mais de 50% do capital da outra;

ii) uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação;

iii) uma delas locar ou transferir a outra, a qualquer título, veículo destinado ao transporte de mercadorias.

Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Entendeu o STJ que as construtoras que adquirem material em estado membro instituidor de alíquota de ICMS mais favorável não estão compelidas, ao utilizarem essas mercadorias como insumos em suas obras, à satisfação do diferencial de alíquota de ICMS do Estado destinatário, visto que são contribuintes do ISS[78].

O STF decidiu no RE 1287019, correspondente ao Tema nº 1.093 que: "*a cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais*".

---

[78] RE 397.079-AgR.

2.2.6.9 Casos especiais

2.2.6.9.1 Substituição tributária

A substituição tributária é o caso de sujeição passiva tributária que exclui o substituído da relação tributária, podendo ser imposta em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes.

Diferentemente do caso da responsabilidade tributária, a substituição tributária exclui o substituído, de tal modo que não se pode pensar em responsabilidade solidária ou subsidiária do substituído nos casos de omissão ou sonegação do substituto. Tal situação somente seria admissível se o substituído deixar de recolher tributo do substituído79.

A substituição tributária estava prevista originalmente na Lei n. 4.505/64, sob a vigência da CF de 1946, foi reafirmada na EC n. 3 à CF/88. Inicialmente, era aplicada ao cigarro e foi estendida a outros setores, tais como adotada sobre a venda de farinha de trigo pelo moinho, entre outros80.

São requisitos para a instituição deste tipo de sujeição passiva que o substituído seja determinado em lei, que exista o direito de ressarcimento perante o substituído e que exista algum vínculo entre substituto e substituído que autoriza escolha daquele como sujeito passivo da obrigação tributária por substituição. Desse modo, afastam-se as possibilidades de:

– instituição de substituição tributária por decreto ou ato administrativo, bem como sem respeito os requisitos de generalidade e isonomia que orientam o conteúdo material do princípio da legalidade;

– o substituído deve ser dotado de mecanismos adequados de ressarcimento perante o substituído, especialmente no caso de pagamento indevido a maior;

– a escolha do substituído não pode ser aleatória, nem se admite que inexista qualquer relação entre substituído e substituto;

– deve existir o respeito ao princípio da não cumulatividade;

---

79 SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 122.

80 CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

– a lei aplicável é da data das operações substituídas;

– aplica-se ao instituto os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da vedação de confisco e da vinculação do fato imponível.

A substituição tributária pode ser considerada de duas formas:

i) *regressiva ou "para trás"*: ocorre quando a responsabilidade se dirige a terceiro quando o fato gerador já tenha ocorrido e é geralmente utilizada para concentrar a arrecadação nas fases mais organizadas da cadeia produtiva, geralmente setores industrializados que recebem produtos de setores mais desorganizados, tais como agricultores, criadores de animais, entre outros. Assim, por exemplo, teríamos a indústria do leite em relação aos produtores de leite. Trata-se de uma forma eficaz de simplificação tributária, bem como de redução da sonegação fiscal;

ii) *progressiva ou "para a frente"*: é utilizada quando atribuir a terceiro a responsabilidade pelo pagamento de tributos relativos a fatos geradores futuros e presumidos. Por sua vez, nesta hipótese, deverá o substituto tributário recolher o tributo antes da ocorrência do respectivo fato gerador, mesmo sem saber se este irá ou não se realizar efetivamente. Há uma antecipação da incidência sobre as "operações subsequentes". No âmbito do ICMS, este instituto surgiu na vigência do antigo ICM, no art. 58, § 2º, II, do CTN, ao dispor que a lei poderia atribuir a condição de responsável ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista. Posteriormente este artigo foi revogado pelo DL n. 406/68. Em 7-12-1983 e ressurgiu na LC n. 44, que introduziu os §§ 3º e 4º.

A substituição tributária para a frente foi atribuída de forma expressa na CF/88, pelo art. 155, § 2º, XII, *b*, que atribuiu à lei complementar a competência para dispor sobre a substituição tributária aplicável ao ICMS. Por outro lado, o art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da CF/88, autorizou que, até que fosse editada lei complementar necessária à instituição do ICMS, os Estados e o Distrito Federal poderiam celebrar convênio para regular provisoriamente a matéria. Com base nesta autorização constitucional, foi celebrado o Convênio ICM n. 66, que dispôs em seu art. 25, II, que a lei poderia atribuir a determinados contribuintes a condição de substituto pelo pagamento do ICMS devido em

operações subsequentes. Por fim, foi promulgada a EC n. 3, que acrescentou o § 7º ao art. 150 da CF/88, prevendo expressamente a possibilidade de instituição de regime de substituição tributária “para a frente” em relação a impostos e contribuições. O STF se pronunciou sobre a matéria na ADI 1.851.

A substituição tributária deve possuir previsão legal, não se admitindo a sua instituição por norma infralegal. Contudo, no caso de operações interestaduais, esta deverá ser regulada por meio de convênio, nos termos do art. 9º da LC n. 87/96.

A substituição tributária poderá ser utilizada nas seguintes mercadorias e serviços (dentre outros):

– artigos de joalheria e bijuteria;

– bebidas alcoólicas e não alcoólicas;

– brinquedos;

– cerveja, chope e refrigerante;

– fumo (Convênio ICMS n. 70/89);

– cigarros;

– combustíveis e lubrificantes derivados ou não de petróleo (Convênio ICMS 03/99);

– energia elétrica (Convênio ICMS n. 83/2000);

– leite, queijo, manteiga e produtos similares;

– medicamentos (Convênio ICMS n. 76/94);

– perfumes e produtos de higiene pessoal;

– pneumáticos (Convênio ICMS n. 85/93);

– preparados para limpeza e polimento;

– produtos alimentícios;

– produtos metalúrgicos;

– serviços de transporte e de comunicação;

– veículos automotores (Convênio ICMS 107/89, 132/92; 52/93 e 51/2000).

São exemplos de convênios relevantes a serem citados, exemplificativamente, os seguintes:

– Convênio ICMS n. 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária; alterado pelos Convênios ICMS n. 19/94, 27/95, 50/95, 79/95, 96/95, 51/96, 78/96, 56/97, 71/97, 108/98, 73/99, 18/2000, 95/2001,

109/2001, 146/2002, 114/2003, 31/04, 16/2006, 111/2006;

– Convênio ICMS n. 30/95, que estabelece o Sistema de Informações sobre Substituto Tributário (SIST);

– Convênio ICMS n. 70/97, que dispõe sobre a margem de valor agregado na fixação da base de cálculo.

Dentre as vantagens listadas para o uso da substituição tributária se apresentam:

– condições mais justas de concorrência, visto que impede o uso da sonegação fiscal como mecanismo de vantagem competitiva desleal;

– simplificação administrativa, visto que o fisco procederá a cobrança somente de alguns sujeitos passivos substitutos de um número maior de substituídos, tais como os empregadores em relação aos empregados, no caso das retenções de IR e da contribuição do INSS dos empregados;

– combate à sonegação por transferir a cobrança do tributo para um substituto que geralmente é em menor número e possui uma relação econômica com o substituído. Tal situação é particularmente visível no varejo, em que a substituição pela indústria impede a possibilidade de sonegação no ponto de venda, dado que o valor do tributo já foi antecipado.

São críticas ao instituto da substituição tributária:

– ofende o princípio da capacidade contributiva;

– viola o princípio da não cumulatividade;

– viola o princípio da legalidade.

Outros princípios listados como ofendidos pela substituição tributária são: tipicidade, mínimo existencial, segurança jurídica, igualdade, vedação de tributo com efeito de confisco e da segurança jurídica.

Em face de tantos questionamentos, foi editada a EC n. 3/93, que acresceu ao § 7º do art. 150:

> 7 §º *A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.*

LC n. 87/96 determinou em seu art. 6º que:

> *Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela LCP 114, de 16.12.2002).*
> 1 §º *A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.*

A base de cálculo na substituição tributária será o valor da operação ou o preço do serviço praticado pelo contribuinte substituído. No caso de substituição regressiva, ou "para trás", e na concomitante será o valor ou preço efetivamente praticados, visto que s referem a operações e prestações já praticadas. Nesse caso, não se cogita a existência de pagamento a maior ou a menor que o devido na operação tributada.

No caso de substituição tributária progressiva ou "para a frente", a base de cálculo será verificada pelo somatório das seguintes parcelas:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado (MVA), inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

Note-se que, nesse caso, o cálculo não é simples, dado que se refere a um fato gerador presumido, em que o contribuinte terá de presumir o valor ou preço que será praticado. Nesse sentido, de fundamental importância é o conceito de margem de valor agregado (MVA), que deverá ser somado a todos os custos e despesas que comporão o preço final, incluindo-se a este o seguro, frete e demais encargos.

Determina-se que, no caso de substituição regressiva ou "para trás", a responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável,

quando:

– da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço, mais utilizada em cadeias econômicas não estruturadas onde existe uma empresa estruturante que substitui os produtores desorganizados (cadeia da sucata, do leite etc.). Há, nesse caso, quase uma incidência concomitante com o fato gerador;

– da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada. Nesse modelo, há um diferimento do momento do pagamento do imposto, sendo postergada a sua cobrança para a operação subsequente. Não há geralmente um recolhimento em separado do imposto no diferimento, sendo este cobrado conjuntamente com a operação em curso. Geralmente, a legislação exige a cobrança diferida do imposto mesmo no caso em que a etapa substituída seja isenta ou sujeita à suspensão ou não incidência da cobrança do imposto;

– ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

O preço final a consumidor pode ser fixado por órgão público competente, conforme a LC n. 87/96, para os casos de fato gerador presumido, ou seja, substituição tributária "para a frente". Pode também a lei estabelecer como base de cálculo preço sugerido pelo fabricante ou importador ao consumidor final. A margem de valor agregado (MVA) será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por meio de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

Os procedimentos indicados pela legislação são:

a) levantamento por amostragem, ou

b) coleta de informações e outros elementos fornecidos por entidades que representem os setores abrangidos pela regra que determina que o imposto deva ser recolhido por substituição tributária.

No caso de pagamento a maior, dispõe o art. 10 da LC n. 87/96 que a restituição de tributos que comportem a transferência de encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. Dessa forma, não se realizando o fato gerador previsto, estará assegurada a

restituição do valor, desde que não tenha sido transferido esse encargo para terceiros, caso no qual necessitam os substitutos demonstrar que estão autorizados a receber a restituição. Determina, igualmente, o art. 167 do CTN que a restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias. O prazo prescricional para exigir a restituição extingue-se em cinco anos, conforme o art. 168.

No caso de operações interestaduais, o legislador estadual pode eleger como substituto tributário o contribuinte que realize operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do imposto no Estado de destino. Nesse caso, será considerada “diferencial de alíquota” a diferença entre o valor da alíquota prevista para a operação ou prestação de serviço no Estado de destino e o valor da operação própria do substituto.

A tributação pelo regime de substituição tributária é definitiva, não havendo necessidade de recolhimento de diferença de tributo, qualquer que seja o valor das saídas das mercadorias. Igualmente o Estado de destino não está sujeito à restituição de tributo. Por sua vez, a falta de recolhimento constitui crime de apropriação indébita. A ADI 1.851 pacificou entendimento, não há restituição.

Para fins de determinação da base de cálculo na substituição tributária, aplicar-se-á o preço ao consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência. No caso de substituição tributária “para a frente”, poderão ser tomados os valores geralmente aplicados à definição da margem de valor agregado.

No caso de não realização do fato gerador, será assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar. Este entendimento encontra-se previsto no art. 150, § 7º, da CF/88 e no art. 10 da LC n. 87/96, bem como no disposto no art. 166 do CTN, que estabelece que a restituição de tributos que comportem a transferência de encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

A LC n. 87/96 prevê igualmente que se for formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de 90 dias, o contribuinte substituído poderá se

creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo. No entanto, caso sobrevenha decisão contrária irrecorrível, o contribuinte substituído, no prazo de 15 dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

Para uma análise comparativa de operações de substituição tributária em operações interestaduais e internas, vejamos o quadro abaixo:

	Operação interestadual com contribuinte localizado em estado signatário de protocolo com o Rio Grande do Sul — mercadoria sujeita à substituição tributária	Operação interestadual com contribuinte localizado em estado não signatário de protocolo — mercadoria sujeita à substituição tributária apenas no âmbito interno	Operação interna com mercadoria sujeita à substituição tributária
a) Valor da operação	R$ 1.000,00	R$ 1.000,00	R$ 1.000,00
b) Crédito de ICMS (operação própria do fornecedor/remetente)	R$ 10,00 (1.000,00 * 1%)	R$ 10,00 (1.000,00 * 1%)	R$ 10,00 (1.000,00 * 17%)
c) Base de cálculo da ST (valor da operação + despesas cobradas do adquirente + MVA).	R$ 1.745,16	R$ 1.745,16	R$ 1.646,04
d) Cálculo do ICMS/ST {(BC ST x alíquota interna) – ICMS próprio do fornecedor}	(a + d = 1.000,00 + 176,68)	{(1.000,00 + 00,00) * 1,4543} {(1.745,16 x 17%) – 10,00} 96,68 – 10,00 = R$ 176,68	{(1.000,00 + 00,00) * 1,3717} {(1.646,04 x 17%) – 170,00} 79,83 – 170,00 = R$ 109,83
e) Valor total da NF do fornecedor/remetente (sujeito passivo por substituição)	R$ 1.176,68	(a + d = 1.000,00 + 176,68) R$ 1.159,83	(a + d = 1.000,00 + 109,83) R$ 1.109,83

Obs.: MVA interestadual: 45,43%

Três situações podem ocorrer, conforme o quadro acima, quais sejam:

i) operação interestadual com contribuinte localizado em estado signatário de protocolo e mercadoria sujeita à substituição tributária;

ii) operação interestadual com contribuinte localizado em estado não signatário de protocolo e mercadoria sujeita à substituição tributária o âmbito interno; e

iii) operação interna com mercadoria sujeita à substituição tributária.

2.2.6.9.2 Regimes especiais de substituição tributária: energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados

A sujeição passiva e a imputação à condição de substituído devem observar o disposto nos arts. 121 e 128 do CTN, bem como do art. 9º, § 1º, da LC n. 87/96. São considerados substitutos tributários, pela LC n. 87/96 o contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes. Esse tratamento decorre do regime especial atribuído às operações com petróleo e derivados, de modo a garantir um tratamento harmônico entre as unidades federativas. Determina o art. 155 da CF/88 que nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo e nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino.

O caso das empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

Em virtude da complexidade do modelo energético, determinou a CF/88 que todo o processo da energia elétrica (produzir, importar, fazer circular, distribuir e consumir) estivesse abrangido pela incidência do ICMS, de tal modo que a distribuidora atua como substituta tributária em relação a todo o ciclo energético. Cabe ressaltar a especificidade da energia elétrica, visto que esta não pode ser "estocada" fisicamente, de tal modo que a sua consideração como mercadoria decorre de entendimento jurídico que, por ficção, a equipara com outras mercadorias. A escolha da distribuidora como substituta tributária decorre razões de simplificação administrativa, em face da posição privilegiada que esta possui no ciclo econômico.

No caso de operações interestaduais com as mercadorias relativas à energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele

derivados, o ICMS será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente. No caso de operações interestaduais destinadas à industrialização ou à comercialização a operação, será considerada imune.

2.3 Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA)

2.3.1 Características

São características do IPVA ser um imposto estadual, direto, real e de natureza eminentemente fiscal.

2.3.2 Base normativa

O imposto está previsto no art. 155 da CF que determina que:

> *Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993)*
> *[...]*
> *III – propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993)*
> *[...]*
> 6 §º *O imposto previsto no inciso III: (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)*
> *I – terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)*
> *II – poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.(Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003).*

2.3.3 Aspecto material

O STF entendeu que o IPVA pode ter as suas alíquotas diferenciadas em razão do tipo do veículo[81], mas não em função da capacidade contributiva do proprietário.

---

[81] RE 414.259-AgR.

Igualmente decidiu o STF que o imposto não incide sobre embarcações e aeronaves[82].

2.3.4 Evolução histórica

O IPVA é um imposto relativamente recente no sistema tributário nacional, visto que somente ingressou no ordenamento constitucional por meio da EC n. 27/85, que acrescentou o inciso III no art. 23 da CF/67. Posteriormente, este tributo foi revisto no art. 155, II, da CF/88.

A Taxa Rodoviária Única é considerada um antecedente ao IPVA, tendo sido cobrada pela União como taxa de licenciamento de veículos automotores. Esta taxa, por sua vez, foi instituída em substituição a imposição de taxas federais, estaduais e municipais que grassavam no território nacional, sob a égide da CF/46 e da CF/67. A competência para instituir taxas rodoviárias municipais, estaduais e federais decorria da competência dos entes federados em custear os serviços de manutenção e conservação de rodovias.

2.3.4.1 Estacionamento rotativo (área azul) e sua distinção do IPVA

O regime de estacionamento rotativo foi instituído no sistema de trânsito brasileiro por meio do art. 24 do Código Nacional de Trânsito, que determinou que compete às autoridades municipais a implantação, operação e manutenção do sistema de estacionamento rotativo pago nas vias públicas.

Diversos questionamentos surgiram sobre a natureza da cobrança em estacionamento rotativo. Existem três hipóteses: i) imposto; ii) taxa; ou iii) preço público. Para alguns autores, trata-se de imposto, cujo fato gerador é a parada de veículo em meio-fio, em zonas delimitadas pela administração[83]. Em nosso entender, essa compreensão não se sustenta, visto que não se pode afirmar de modo algum a presença de uma hipótese de incidência característica de imposto,

---

[82] RE 379.572.
[83] Cf. NASCIMENTO, Carlos Valder. *Crédito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

dado que não há fato imponível de natureza econômica sobre a qual incida imposto. Para diversas legislações municipais, o valor devido pelo uso do estacionamento rotativo tem natureza de taxa, visto que se trata de cobrança por exercício de serviço privativo do poder público municipal de conservação e gerenciamento da malha viária.

A possibilidade da cobrança de tarifas em regime de preços públicos para o estacionamento rotativo implica a existência de serviço público delegável, mediante concessão ou permissão. A tarifa representa, desta forma, a remuneração por meio de preço em contrapartida a determinado serviço, assim a mera disponibilização de espaços públicos junto ao meio-fio para estacionamento não tem a natureza de serviço, tampouco a fiscalização ou o policiamento do uso de vagas em regime de rotatividade. Tal entendimento, contudo, não pode prevalecer, visto que implicaria a sujeição deste serviço aos ditames do Código de Defesa do Consumidor, à responsabilização pelo furto ou dano aos veículos e o respeito aos deveres de proteção e confiança. Igualmente, cabe observar que somente as autoridades municipais de trânsito é que podem proceder a imposição de multas e penalidades (pontuação na carteira) pelo descumprimento das normas regulamentadoras do uso da área azul, tais como a obediência aos limites de tempo de uso.

2.3.4.2 Hipótese de incidência tributária

A hipótese de incidência do IPVA é a propriedade de veículo automotor. O texto constitucional não descreve de modo minucioso este fato jurídico, mas apenas delimita a competência constitucional dos Estados da federação em instituir este tributo. Não há óbice, contudo, para que este tributo incida sobre o titular de domínio útil ou sobre a posse legítima de veículo automotor. O domínio útil é juridicamente vinculado foreiro no contrato de enfiteuse de bem imóvel, mas tem sido utilizado na legislação do IPVA para delimitar a posse legítima nos casos de locação, arrendamento mercantil (*leasing*), na alienação fiduciária (devedor fiduciário) ou nos contratos com cláusula de reserva de domínio.

No caso de perda da propriedade, não será admitida a incidência do tributo, por ausência de fato tributável. Assim, nos casos de furto, roubo ou perda total do veículo em acidentes ou sinistros, não poderá o IPVA ser cobrado por inexistência de fato gerador do imposto, independentemente de notificação à autoridade administrativa de trânsito.

2.3.5 Conceito de veículo automotor

O termo *veículo* (lat. *vehiculo*) denomina o instrumento de transporte para coisas e pessoas[84]. Por sua vez, o termo automotor denota a classe de veículos autopropulsados, ou seja, que são movimentados por motor próprio.

Um tema bastante polêmico é relacionado à definição do tipo de veículos abrangidos pela hipótese de incidência do IPVA. Existem duas compreensões sobre o tema, uma restritiva e outra mais extensiva. Para aqueles que possuem uma interpretação restritiva, o IPVA somente deve incidir sobre veículos automotores de tração terrestre, para outros, este imposto poderá incidir sobre aeronaves e embarcações, inclusive. Entendeu o STF que o IPVA somente incide sobre automotores de tração terrestre, excluindo a incidência sobre estas outras formas de veículos[85].

2.3.6 Aspecto pessoal

O sujeito ativo para cobrança do IPVA é o Estado, enquanto o sujeito passivo é o proprietário do veículo automotor. Alguns casos têm chamado a atenção na jurisprudência, tais como:

i) *terceiro condutor de veículo de portador deficiência física:* o fato de o veículo ser conduzido por terceira pessoa, que não o portador de deficiência física,

---

[84] Ibidem, p. 52.

[85] RE 255.111/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. p/ Acórdão Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 29-5-2002. Assim: "Embarcações e Aeronaves. IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves".

não impede o exercício do benefício da isenção fiscal de IPVA[86];

ii) *perda da posse sobre o veículo*: exclusão da responsabilidade: tem entendido a jurisprudência que constatada a perda da posse do veículo pela apreensão por agentes da Administração, desaparece a responsabilidade do antigo possuidor pelo pagamento do IPVA, este fato igualmente autoriza o cancelamento do registro de propriedade junto ao Detran[87];

iii) *arrendamento mercantil:* neste caso, o credor arrendante, que detém a posse indireta e o domínio resolúvel, é o sujeito passivo da obrigação tributária e não o arrendatário, enquanto não concretizada a opção de compra e não promovida a alteração de propriedade perante o órgão de trânsito competente[88];

iv) *alienação fiduciária:* neste caso, realizada a venda de forma livre e desembaraçada de ônus e sendo que o adquirente assume a obrigação de pagamento do IPVA, então não há como transferir o IPVA devido à vendedora[89];

v) *seguradora:* possui responsabilidade passiva após o recebimento do veículo, pela seguradora, como salvado recuperável[90];

vi) *competência estadual para determinar sanções administrativas:* não fere a Constituição e a repartição de competências constitucionais a lei estadual que determina a sanção política de vedação de renovação de licença de trânsito pelo inadimplemento do dever de pagar o IPVA[91];

vii) *competência estadual para determinar benefícios fiscais:* o Estado possui competência para dispor sobre desconto do IPVA, como benefício fiscal pela ausência de infração de trânsito do contribuinte[92].

---

[86] AI 70015819261, 21ª Câmara Cível, TJRS, Rel. Liselena Schifino Robles Ribeiro, julgamento em 26-6-2006.
[87] AC 70014220958, 21ª Câmara Cível, TJRS, Rel. Marco Aurélio Heinz, julgamento em 7-6-2006.
[88] AC 70012541009, 21ª Câmara Cível, TJRS.
[89] AI 70015415318, 10ª Câmara Cível, TJRS, Rel. Paulo Roberto Lessa Franz, julgamento em 24-5-2006.
[90] AI 70013878509, 6ª Câmara Cível, TJRS, Rel. Ubirajara Mach de Oliveira, julgamento em 18-5-2006.
[91] ADI 1.654/AP, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 3-3-2004.
[92] ADI-MC 2.301/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 27-9-2003.

2.3.7 Aspecto quantitativo

Entendeu o STF que a correção da tabela de valores no ano da cobrança do tributo não implica violência aos princípios constitucionais, desde que não sejam alterados o fato gerador, a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação estadual[93]. Vejamos algumas características do aspecto quantitativo:

i) *impossibilidade de alíquota diferenciada para carros importados:* em face do princípio da igualdade e da impossibilidade de se constituir em bitributação pelo fato gerador da importação[94];

ii) *inconstitucionalidade da alíquota progressiva:* não se admite a progressividade do IPVA em função do valor do veículo, não se impede, contudo, que o imposto possua alíquotas diferenciadas e ascendentes em função do tipo e da utilização do veículo.

O IPVA se constitui em uma forma de imposto lançado por ofício[95], apesar de entendimentos diversos sobre o assunto[96] e conforme determinado em lei estadual.

---

[93] AI-AgR 169.370/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 27-10-1995.

[94] RE-AgR 367.785/RJ, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 9-5-2006.

[95] "Tributário. IPVA. Forma de Lançamento. 1. O crédito tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores constitui-se de ofício, sujeitando-se às prescrições legais dessa modalidade de lançamento. 2. Recurso ordinário conhecido e provido." (RMS 12.970/RJ, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, julgamento em 21-8-2003)

[96] "TRIBUTÁRIO – IPVA – LANÇAMENTO – SUPOSTO PAGAMENTO ANTECIPADO. O IPVA é tributo cujo lançamento se faz por homologação: o contribuinte recolhe o tributo, sem prévio exame do Fisco. Tal recolhimento opera a extinção condicional do crédito tributário. A extinção definitiva somente acontece após a homologação do pagamento." (RMS 12.384/RJ, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, julgamento em 4-6-2002)

3.

Impostos municipais

3.1 Imposto predial territorial urbano (IPTU)

3.1.1 Características

São características do IPTU ser um imposto municipal, real, direto e com função preponderamente fiscal. O IPTU é um imposto de competência dos municípios por força do art. 156, I, da CF/88, bem como de natureza real, em virtude do fato de sua incidência sobre a propriedade territorial urbana. Trata-se de um imposto direto, visto que o seu encargo não pode ser transferido para um terceiro ou contribuinte de fato. Em determinados casos, existe a previsão contratual de transferência do encargo do imposto do proprietário para o locatário, contudo, tal situação não configura legalmente uma transferência fiscal do encargo, dado que o art. 123 do CTN expressamente determina que os ajustes privados não implicam obrigações ou direitos oponíveis contra o fisco[1].

Sua função preponderantemente fiscal é comprovada pela verificação do percentual de participação da receita do imposto no quadro geral de arrecadação fiscal do país. No entanto, o IPTU possui igualmente uma forte carga de extrafiscalidade, dado que possui uma função explícita que auxilia na realização de uma política urbana adequada e sustentável. De mesmo modo, a forma de composição da base de cálculo e a possibilidade de aplicação de um mecanismo de alíquotas progressivas lhe garantem uma natureza nitidamente extrafiscal.

3.1.2 Natureza fiscal

Outro indicativo da relevante importância fiscal do IPTU pode ser observado pela reduzida relevância desta exação para o total da receita tributária por tributo e competência, dentre todos os tributos arrecadados nacionalmente[2]. Vejamos abaixo o quadro ilustrativo:

---

[1] "Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes."

[2] Cf. *Estudos Tributários* n. 21. Carga tributária no Brasil – 2009 (análise por tributo e bases de incidência). Brasília: Receita Federal do Brasil, 2010, p. 13.

Receita tributária por tributo e competência – 2005 a 2009 (% do PIB)

Tributo	2005	2006	2007	2008	2009
IPTU	0,38%	0,41%	0,40%	0,39%	0,39%

3.1.3 Base normativa

O IPTU possui previsão constitucional no art. 156, II, da CF/88, bem como as suas normas gerais se encontram nos arts. 32 a 34 do CTN e no denominado Estatuto da Cidade (Lei n. 10.257, de 10 de julho de 2001). O imposto é instituído mediante lei municipal.

3.1.4 Aspecto material

A materialidade do IPTU é motivo de controvérsia, em razão da diferença de redação entre a CF e o CTN, enquanto o texto constitucional apenas estabelece a competência dos municípios em instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana (art. 156), o CTN de 1966 ampliava esta competência para incidir sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do município, conforme previsto no art. 32 do CTN.

Esta distinção resultou em acalorados debates doutrinários sobre a recepção do texto integral do art. 32 do CTN, sua constitucionalidade ou eficácia. O debate surgiu de forma candente quando da discussão sobre a caracterização do sujeito passivo do IPTU, se este englobaria o detentor do domínio útil e o possuidor ou se restringiria tão somente ao proprietário.

Em nosso entender, o texto constitucional é bastante claro ao delimitar a hipótese de incidência do imposto tão somente à propriedade predial e territorial urbana e não incidiria sobre a posse ou o domínio útil. Dessa forma, a decisão do STF teve o condão tão simplesmente de estender a sujeição passiva para sujeitos que não praticam a ação descrita na hipótese de incidência da norma, sob a forma de

uma substituição tributária. Desse modo, a conduta nuclear da incidência do imposto seria ter o *status* de proprietário de imóvel predial ou territorial urbano, contudo, outros sujeitos próximos a este fato (possuidores ou detentores do domínio útil) poderiam ter o dever de pagar o tributo em virtude de lei municipal.

Em nosso entender, o CTN não foi recepcionado pelo texto constitucional de 1988 ao determinar como hipótese de incidência do IPTU o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, conforme definição legal.

A definição de propriedade encontra-se na legislação civil, especialmente no art. 1.228 do CC que determina que: "Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha". Assim, constitui fato jurídico nuclear ao aspecto material do IPTU ser proprietário de imóvel urbano, excluindo a sua incidência sobre todos os sujeitos de direito que não detenham a integralidade do *jus proprietatis*, tal como o possuidor, o locatário, o comodatário, arrendatário, entre outros. O direito de propriedade pode existir, inclusive, na condição de *jus merum*, ou seja, como direito puro, sem a presença da posse direta ou mesmo do direito de posse direta. Determina o CC que a posse direta implica uma relação direta entre uma pessoa e uma coisa, em uma relação de poder temporário, em virtude de direito pessoal. A posse direta não anula a posse indireta do proprietário, visto que deriva daquela, mas não impede igualmente que o possuidor direto possa defender a sua posse contra o indireto[3].

O conceito de função social da propriedade legitima a determinação do texto constitucional em prever uma incidência extrafiscal do IPTU para os casos de descumprimento da função social da propriedade urbana. O CC vigente superou as visões absolutas do poder de propriedade e estabeleceu em seu art. 1.228, § 1º, que: "O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas". Dessa forma, a progressividade extrafiscal do IPTU é um dos instrumentos de política urbana utilizados para alcançar uma política urbana

[3] Art. 1.197 do CC.

adequada[4].

A posse caracteriza-se pelo exercício pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade, conforme o art. 1.196 do CC [5]. São espécies de possuidores diretos: comodatário, locatário, arrendatário, detentor de domínio útil, detentor do direito de superfície, usuário, habitador, usufrutuário ou do administrador de bem de terceiro. A posse direta diferencia-se da posse indireta pela ausência do *animus domini*, ou seja, do ânimo de propriedade e se limita a presença do *animus possidendi* ou da intenção de possuir. A posse (*possesio*) é um fato que se caracteriza pela presença de dois elementos (*animus et corpore*) a intenção ou ânimo de possuir (*animus possessidendi*) e poder direto sobre uma coisa (*corpore*). O *animus domini* se constitui em um elemento central do conceito de propriedade, visto que mesmo que o proprietário perca a posse direta da coisa se mantém com o direito de proprietário pela presença de sua intenção de propriedade.

A centralidade do conceito de *animus domini* para o conceito de propriedade pode justificar a incidência do imposto para o usucapiente, dado que a posse *ad usucapionem* possui uma natureza bastante diversa da posse direta do locatário, do comodatário ou do arrendatário. A sua intenção não é de uma posse em sentido precário, mas para a realização de sua intenção de domínio.

Excluem-se igualmente da incidência do imposto as situações em que se apresente o denominado "fâmulo da posse" ou a mera detenção, conforme a doutrina civilista, esta é a relação de dependência com o proprietário do bem, agindo de acordo com as suas determinações. Nesse caso, a posse direta sobre a coisa decorre de um poder dependente e não de um vínculo contratual sinalagmático, tal como no contrato de locação, comodato ou de arrendamento. No fâmulo da posse, o possuidor ou detentor encontra-se em situação de dependência econômica ou de um vínculo de subordinação em relação a outra pessoa (possuidor direto ou indireto), exerce sobre o bem, não uma posse própria, mas a posse em nome. Trata-se de uma

[4] "Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes."

[5] "Art. 1.196. Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade."

posse em subordinação ou obediência a uma ordem ou instrução, como, por exemplo, no caso de empregados em geral, caseiros, administradores, bibliotecários ou diretores de empresa[6].

O domínio útil se caracteriza como estava estabelecido no antigo Código Civil de 1916 relacionado ao direito real de enfiteuse. Determinava o art. 678 do CC/1916 que: "Art. 678. Dá-se a enfiteuse, aforamento, ou emprazamento, quando por ato entre vivos, ou de última vontade, o proprietário atribui a outro o domínio útil do imóvel, pagando a pessoa, que o adquire, e assim se constitui enfiteuta, ao senhorio direto uma pensão, ou foro, anual, certo e invariável". Na enfiteuse, ocorre uma cisão dos poderes sobre a propriedade, de um lado, há o domínio útil do enfiteuta e, de outro, o domínio direto, que pertence ao proprietário do imóvel.

O CC vigente proibiu a constituição de novas enfiteuses e subenfiteuses, sendo as existentes mantidas até a sua extinção sob o regramento do CC/1916[7]. Este instituto foi substituído pelo direito de superfície. Permanece, contudo, a enfiteuse sobre os terrenos de marinha, por força do art. 2.038 do CC, que determina que: "§ 2º A enfiteuse dos terrenos de marinha e acrescidos regula-se por lei especial". Assim, permanece a enfiteuse para os terrenos situados sobre os bens dominicais da União, conforme o inciso VII do art. 20 da CF/88. A definição normativa encontra-se no art. 2º do Decreto-lei n. 9.760, de 5 de setembro de 1946, que dispõe sobre os bens imóveis da União, que determina que são terrenos de marinha aqueles situados na costa marítima, margens dos rios e lagoas ou onde façam sentir a influência das marés[8].

Considera-se prédio, para fins de incidência do imposto predial urbano, toda e qualquer edificação, inclusive edículas, com o respectivo terreno e dependências, não

---

[6] "Art. 1.198. Considera-se detentor aquele que, achando-se em relação de dependência para com outro, conserva a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções suas."

[7] Art. 2.038 do CC/1916: "Fica proibida a constituição de enfiteuses e subenfiteuses, subordinando-se as existentes, até sua extinção, às disposições do Código Civil anterior, Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916, e leis posteriores".

[8] Decreto-lei n. 9.760, de 5 de setembro de 1946: "Art. 2º São terrenos de marinha, em uma profundidade de 33 (trinta e três) metros, medidos horizontalmente, para a parte da terra, da posição da linha do preamar-médio de 1831: a) os situados no continente, na costa marítima e nas margens dos rios e lagoas, até onde se faça sentir a influência das marés; b) os que contornam as ilhas situadas em zona onde se faça sentir a influência das marés. Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo a influência das marés é caracterizada pela oscilação periódica de 5 (cinco) centímetros pelo menos, do nível das águas, que ocorra em qualquer época do ano".

atingido pela incidência do Imposto Territorial Urbano. Excluem-se desse conceito todas as estruturas que não se incorporam ao terreno ou que podem ser retiradas sem que haja destruição, modificação, fratura ou dano[9].

Inexiste em nosso sistema um conceito geral sobre prédios e a sua distinção em relação às edificações, tal como ocorre no Direito português[10], tampouco uma distinção entre prédios e edificações, cabendo à legislação municipal realizar esta distinção. Não existe uma distinção rigorosa entre prédio (lat. *praediu*) e edificação (lat. *aedificatio*), de tal modo que as expressões são, não raras vezes, utilizadas como sinônimos, ora uma assumindo uma compreensão mais genérica, ora outro termo sendo considerado mais abrangente. Tendo em vista a denominação do imposto como predial, prefere-se a compreensão de que este termo possui uma denotação mais genérica, abrangendo toda e qualquer forma de construção sobre uma fração de terreno.

Consideramos que três elementos compõem o conceito: um elemento físico, um jurídico e um econômico. O elemento físico é designado pela construção ou obra realizada. O elemento jurídico é que esta obra deva estar incorporada a um terreno, compondo uma unidade jurídica indissolúvel, sob a titularidade de um sujeito de direito público ou privado. Por último, esta construção possui um conteúdo econômico, ou seja, um valor venal.

O Código Civil em vigor apresenta como bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente, conforme o art. 79. São acessões artificiais, portanto, aquelas que se incorporam ao imóvel inclusive as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local e os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem[11]. Os bens móveis seriam aqueles passíveis de remoção por força

---

[9] Cf. CARRAZA, Roque. Impostos municipais. *RT* 52/154.

[10] Art. 1º do Código do IMI (Imposto Municipal Sobre Imóveis): "Art. 2º Conceito de prédio. 1 – Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial".

[11] Art. 81 do CC.

alheia ou por movimento próprio. Excluem-se do conceito de construções prediais todas as estruturas temporárias e desmontáveis, tais como: circos, estandes, barracas, quiosque, barracas de camping, trailers, bancas de feiras, entre outras.

No entanto, um quiosque ou chalé fixados de modo permanente, ou seja, incorporados a um terreno, cuja remoção implique destruição ou modificação, serão considerados bens imóveis e tributáveis pelo IPTU.

Cabe realizar uma distinção entre construções e pertenças. As construções são acessões artificiais a um terreno e se incorporam ao imóvel, enquanto as pertenças incorporam-se aos bens imóveis por acessão intelectual. No CC/1916, existia uma classificação dos bens imóveis por acessão intelectual, como: “tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento ou comodidade” [12] . Segundo alguns doutrinadores, essa categoria permanece sob a denominação de pertenças definidas no art. 93: “São pertenças os bens que, não constituindo partes integrantes, se destinam, de modo duradouro, ao uso, ao serviço ou ao aformoseamento de outro”.

Da leitura de ambos os Códigos, podemos notar que o CC em vigor manteve somente duas classes de bens imóveis: por acessão natural ou artificial, excluindo de sua redação os imóveis por acessão intelectual (“Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente”). De outro lado, as pertenças não se incorporam ao bem imóvel e podem possuir um domínio destacado, como se depreende da leitura do art. 94 do CC que determina que: “Os negócios jurídicos que dizem respeito ao bem principal não abrangem as pertenças, salvo se o contrário resultar da lei, da manifestação de vontade, ou das circunstâncias do caso”. Note-se que não se aplicam as pertenças à regra de que estas obedecem ao destino do bem principal. Desse modo, insuscetível a incidência do IPTU sobre as pertenças, visto que não possuem a característica de bens imóveis nem estão incorporados a este, salvo por manifestação de vontade das partes, o que não configura nenhum dos casos de acessão definidores de bem imóvel em nosso sistema (natural ou artificial).

Vejamos o caso de uma torre de antena de telefonia instalada em um terreno,

---

[12] Art. 43, III, do CC/1916.

qual seria a natureza desta, seria uma edificação (acessão artificial) ou mera pertença (acessão intelectual). Em nosso entendimento, poderia ser considerada uma edificação, visto que mesmo que venha a ser destacada do solo, para transposição para outro terreno, mesmo assim não perderia a condição de edificação, por força do art. 81, I, do CC, que determina que:

> *Art. 81. Não perdem o caráter de imóveis:*
> *I – as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local.*

São espécies de acessão natural os casos de aluvião ou avulsão, previstos no CC. O aluvião pode ser conceituado como os acréscimos formados, sucessiva e imperceptivelmente, por depósitos e aterros naturais ao longo das margens das correntes, ou pelo desvio das águas destas, pertencem aos donos dos terrenos marginais, sem indenização (art. 1.250 do CC). No caso de formar-se um terreno aluvial em frente de prédios de proprietários diferentes, dividir-se-á entre eles, na proporção da testada de cada um sobre a antiga margem.

No caso da avulsão, ocorre o acréscimo de terreno quando uma porção de terra se destacar de um prédio e se juntar a outro, por força violenta, o dono deste adquirirá a propriedade do acréscimo, sem indenizar o dono do primeiro ou, sem indenização, se, em um ano, ninguém houver reclamado, conforme o art. 1.251 do CC.

No caso de álveo abandonado de corrente[13], este pertence aos proprietários ribeirinhos das duas margens, sem que tenham indenização os donos dos terrenos por onde as águas abrirem novo curso, entendendo-se que os prédios marginais se estendem até o meio do álveo.

Nos três casos haverá a incidência do IPTU.

Os imóveis públicos não estão sujeitos à incidência do IPTU por força da imunidade recíproca prevista na CF/88 em seu art. 150, VI, *a*, contudo, muito se discute da incidência do imposto em duas situações: i) imóveis concedidos à

[13] Cf. art. 1.252 do CC em vigor.

iniciativa privada; e ii) áreas com concessão do direito real de uso.

No caso de bens imóveis concedidos à iniciativa privada, permanece a titularidade do imóvel com o Poder Público, de tal sorte que a imunidade recíproca se mantém para o contribuinte que é o sujeito de direito público, visto que não há a transferência da propriedade ou do domínio público, mas tão somente a concessão do direito à exploração econômica do bem, conforme sua destinação específica.

No entanto, a concessão do direito real de uso foi instituída pelo Decreto-lei n. 271, de 28 de fevereiro de 1967, que dispunha sobre o loteamento urbano, a responsabilidade do loteador concessão de uso e o espaço aéreo. Este dispositivo foi alterado pela Lei n. 11.481/2007, que determinou que: "Art. 7º É instituída a concessão de uso de terrenos públicos ou particulares remunerada ou gratuita, por tempo certo ou indeterminado, como direito real resolúvel, para fins específicos de regularização fundiária de interesse social, urbanização, industrialização, edificação, cultivo da terra, aproveitamento sustentável das várzeas, preservação das comunidades *tradicionais e seus meios de subsistência ou outras modalidades de interesse social em áreas urbanas*". Assim, a concessão do direito real de uso é o contrato de transferência de bem público a particular, a título temporário e resolúvel, para utilização em finalidade prevista em lei. Este poderá ser remunerado ou gratuito; por tempo certo ou por prazo indeterminado. Cabe notar que novamente não há a mudança de natureza do imóvel, que mantém a sujeição ao regime de direito público, de tal sorte que resta afastada a possibilidade de incidência do IPTU sobre esta categoria de imóveis. O concessionário mantém a posse direta, contudo não possui nem posse indireta nem o *animus domini,* situação que afasta claramente a possibilidade de incidência do imposto. Igualmente podemos destacar que o contrato de concessão do direito real de uso possui natureza pessoal e não real, o que afasta igualmente a incidência do IPTU[14].

O raciocínio se aplica igualmente aos bens utilizados pelas concessionárias de serviços públicos de ferrovia. Determina o art. 1º do Decreto-lei n. 9.760/46 que as estradas de ferro pertencem à União, estando nos termos do art. 21, XII, *d*, da CF/88 ceder o seu uso a terceiros. Considerando que o contrato de concessão não

---

[14] Cf. AgRg no Ag 1.243.867/RJ.

transfere a propriedade do bem público ao concessionário, nem modifica a natureza do bem, bem como não retira do poder público os direitos inerentes a sua propriedade, podemos afirmar que o concessionário detém tão somente a posse precária, temporária e resolúvel do bem público, nos termos da lei e do contrato de concessão. Desse modo, não se fala em incidência do IPTU por ofensa à regra da imunidade recíproca. O mesmo entendimento pode ser aplicado às rodovias concedidas, acervo e imóveis portuários, as estações subterrâneas de metrô, de geração, transmissão ou distribuição de energia em qualquer modalidade; seja esta hidroelétrica, termoelétrica ou eólica[15].

Cabe ressaltar a diferença entre a concessão de uso ou de serviços da concessão do direito real de uso. A concessão de uso é um contrato de natureza pessoal, enquanto a concessão do direito real de uso possui a natureza real, prevista entre os direitos reais no art. 1.225, XII, do texto constitucional[16]. No presente caso, a única identidade está no fato de que nenhum dos dois institutos gera a incidência do imposto.

No caso de imóveis ocupados ou invadidos por sem-tetos, favelas, cortiços ou outras formas de habitação popular ou de sub-habitações, permanece a propriedade ainda sob a titularidade do proprietário, contudo, a sua posse fica absolutamente fragilizada a tal ponto que os poderes sobre a propriedade (usar, fruir e dispor) remanescem como uma pálida sombra do domínio, cuja cobrança do imposto é mais uma penalidade injusta do que um encargo público. Como pode, afinal, o Estado cobrar impostos sobre a propriedade se não garante o mínimo direito de proteção do proprietário de ter a sua propriedade desimpedida?

Cremos que a solução mais justa seria a cobrança do imposto dos posseiros até que a propriedade seja restabelecida ao seu proprietário ou transferida para novos proprietários. Defensores do entendimento diverso alegam que o litígio entre os particulares não afeta a incidência do imposto, gerando tão somente um direito à reparação civil pelos danos provocados. Cremos que este raciocínio será aplicável apenas para os casos de inércia do proprietário que não solicitou ajuda estatal ou o

---

[15] Cf. RE n. 253.394/SP.

[16] Cf. "Art. 1.225. São direitos reais: [...] XII – a concessão de direito real de uso."

judiciário para a retirada dos ocupantes, agindo de modo negligente quanto a sua propriedade.

3.1.5 Imposto predial e imposto territorial

Existe um grande dilema em nosso sistema sobre a existência de um único imposto incidente sobre a realidade predial e territorial urbana ou de dois impostos separados: um imposto predial e outro imposto territorial. Algumas leis municipais realizam uma distinção clara entre as duas figuras. Em nosso entender, contudo, esta compreensão não encontra fundamento no texto do CTN, que determina que "Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana [...]"; de tal modo que existe somente um imposto que incide sobre a propriedade imóvel urbana, abrangendo o terreno e suas edificações incorporadas. Desse modo, o imposto pode ser sobre o terreno ou sobre o terreno (territorial urbano) e suas edificações (predial e territorial urbano). A distinção entre predial e territorial somente possui relevância em relação à conformação da base de cálculo, de tal modo que se permite que se calcule separadamente o terreno e os prédios existentes para fins de determinação do imposto predial e territorial urbano.

3.1.5.1 Natureza urbana do imóvel

A definição de imóveis urbanos é realizada por três critérios: legal, material ou de benefício e pela destinação. É considerada, inicialmente, uma área urbana aquela que conste na lei municipal de ordenamento do solo urbano um imóvel localizado em zona urbana. No entanto, este critério não é suficiente por si só, sendo necessário se caracterizar a presença de melhoramentos urbanos que descaracterizam a área como rural. Estes dois critérios são derivados de uma interpretação *a contrario sensu* do art. 32, §§ 1º e 2º, do CTN que determina que se considere área rural aquela que se localiza fora de zona urbana. O último critério possui natureza jurisprudencial e não encontra suporte legal. Desse modo, a definição de zona urbana pode ser realizada por meio de três critérios: i) legal; ii) benefício; e iii) destinação ou finalidade econômica.

Pelo critério legal, zona urbana é a região municipal que a lei determina como sendo urbana. Não importa para este critério se verdadeiramente o imóvel está localizado em uma região urbana. O critério do benefício definirá a zona urbana como a área que possua um número mínimo de melhoramentos e facilidades urbanas. Determina o art. 32, §§ 1º e 2º, do CTN é a área definida em lei municipal, observando-se o requisito mínimo da existência de pelo menos dois dos seguintes melhoramentos: a) meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; b) abastecimento de água; c) sistema de esgotos sanitários; d) rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; e e) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 km do imóvel considerado.

Conforme o *critério da destinação ou finalidade econômica*, a definição do imposto aplicável (IPTU ou ITR) depende da comprovação econômica do imóvel, assim, estarão excluídos da incidência do IPTU os imóveis cuja destinação seja comprovadamente a de exploração agrícola, pecuária ou industrial, sobre os quais incidirá o ITR. Desse modo, prevalecerá a destinação do imóvel sobre a sua localização legal[17], por força do disposto no DL n. 57/66, que determina que: "Art. 15. O disposto no art. 32 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sôbre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados. (Revogação suspensa pela RSF n. 9, de 2005)". Se, contudo, o imóvel estiver em zoneamento urbano inapropriado para a destinação primária, então, nesse caso, deverá prevalecer o IPTU como imposto incidente[18].

O conceito de área de expansão urbana consta do Estatuto da Cidade, que determina que se considere como áreas de expansão urbana aquelas destinadas pelo plano diretor ou lei municipal ao crescimento ordenado das cidades, vilas e demais núcleos urbanos, bem como aquelas que forem incluídas no perímetro urbano[19].

---

[17] REsp 738.628/SP.

[18] AgRg no Ag 498.512/RS, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, julgamento em 22-3-2005. Neste sentido: "O critério da localização do imóvel é insuficiente para que se decida sobre a incidência do IPTU ou ITR, sendo necessário observar-se o critério da destinação econômica, conforme já decidiu a Egrégia 2ª Turma, com base em posicionamento do STF sobre a vigência do DL n. 57/66. – Agravo regimental improvido".

[19] Cf. art. 42-A, § 1º, incluído no Estatuto da Cidade pela Medida Provisória n. 547/2011.

Em face da existência de áreas de expansão urbana, os municípios deverão elaborar um Plano de Expansão Urbana no qual constarão, no mínimo[20]: i) demarcação da área de expansão urbana; ii) delimitação dos trechos com restrições à urbanização e dos trechos sujeitos a controle especial em função de ameaça de desastres naturais; iii) definição de diretrizes específicas e de áreas que serão utilizadas para infraestrutura, sistema viário, equipamentos e instalações públicas, urbanas e sociais; iv) definição de parâmetros de parcelamento, uso e ocupação do solo, de modo a promover a diversidade de usos e contribuir para a geração de emprego e renda; v) a previsão de áreas para habitação de interesse social por meio da demarcação de zonas especiais de interesse social e de outros instrumentos de política urbana, quando o uso habitacional for permitido; vi) definição de diretrizes e instrumentos específicos para proteção ambiental e do patrimônio histórico e cultural; e vii) definição de mecanismos para garantir a justa distribuição dos ônus e benefícios decorrentes do processo de urbanização do território de expansão urbana e a recuperação para a coletividade da valorização imobiliária resultante da ação do Poder Público.

Podem ser consideradas áreas urbanizáveis ou de expansão urbana aquelas constantes de loteamento ou desmembramento aprovadas pela legislação (Lei n. 6.766/79), mesmo que irregulares ou regularizados posteriormente ao período de competência do IPTU. Incluem-se no conceito de parcelamento toda a subdivisão de gleba em lotes destinados a edificação, com abertura de novas vias de circulação, de logradouros públicos ou prolongamento, modificação ou ampliação das vias existentes, inclusive a construção de conjuntos habitacionais. No caso de loteamentos construídos em áreas proibidas pela legislação urbanística, igualmente incidirá o imposto enquanto persistir a ocupação urbana e suas edificações. São considerados proibidos os parcelamentos:

– em terrenos alagadiços e sujeitos a inundações, antes de tomadas as providências para assegurar o escoamento das águas;

– em terrenos que tenham sido aterrados com material nocivo à saúde pública, sem que sejam previamente saneados;

[20] Cf. art. 42-A do Estatuto da Cidade (Lei n. 10.257, de 10 de julho de 2001).

– em terrenos com declividade igual ou superior a 30%, salvo se atendidas exigências específicas das autoridades competentes;

– em terrenos cujas condições geológicas não aconselham a edificação;

– em áreas de preservação ecológica ou naquelas onde a poluição impeça condições sanitárias suportáveis, até a sua correção.

Inclinou-se o STJ, depois de larga divergência jurisprudencial, pela incidência do IPTU sobre os sítios de recreio ou de lazer, ainda que estes não possuam os melhoramentos previstos no art. 32, § 1º, do CTN[21].

O STJ tem entendido que não incide o IPTU sobre quem se utiliza da servidão de passagem de imóvel alheio, pelo motivo de que o possuidor, apesar de ter o direito de usar e gozar da propriedade, não dispõe do direito de dispor desta[22], razão pela qual não pode ser considerado contribuinte do imposto.

3.1.6 Aspecto temporal

A incidência do IPTU surge no primeiro dia de cada ano e a obrigação tributária. Caso ocorra a desapropriação do imóvel em determinado mês do ano, esta não desconstitui a incidência do imposto e o surgimento da obrigação tributária, visto que a obrigação tributária incide para o proprietário no primeiro dia útil de cada mês, independentemente de quem se torne o proprietário durante o ano por qualquer motivo (venda, sucessão, desapropriação etc.)[23].

3.1.7 Aspecto espacial

O IPTU é incidente sobre todo imóvel rural localizado no território nacional. Considera-se imóvel rural a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município e se o imóvel pertencer a mais de um município deverá ser enquadrado no município onde fique a sede do imóvel e, se esta não existir, será enquadrado no município onde se localize a maior parte do imóvel.

---

[21] REsp 181.105/SP.
[22] REsp 1.115.599/SP.
[23] Cf. REsp 673.901/PR, Rel. Min. José Delgado, julgamento em 2-12-2004.

3.1.8 Aspecto quantitativo

3.1.8.1 Base de cálculo

A base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, não se considerando, nos termos do art. 33, parágrafo único, do CTN o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

Considera-se valor venal (lat. *vēnālis*) o preço alcançado em operações de compra e venda, em regime de mercado imobiliário, regido em condições normais. Não se confunde com o preço contratual, de mercado ou com o preço convencionado, mas como o valor alcançado pela administração pública conforme os métodos e normas definidas em lei municipal. A lei deve, por sua vez, esclarecer quais são os critérios e parâmetros que determinam o valor venal de um imóvel, tais como: preços imobiliários correntes; preço de reposição do bem, considerando-se o custo dos materiais e do terreno e os padrões de construção; características topográficas do terreno (testada, profundidade, superfície etc.) e o valor urbanístico-ambiental (localização, bairro, melhorias próximas etc.). Não existe, contudo, uma norma geral tributária que determine a definição e o alcance do conceito de valor venal, para fins de determinação da base de cálculo, de tal modo que compete à legislação municipal determinar de modo inconteste este conceito fundamental à tributação e seus parâmetros.

Acontece que a base de cálculo é um dos aspectos quantitativos do fato gerador e, por isso, é submetida ao princípio da reserva legal (art. 97, IV, do CTN). Ela não se confunde com o preço. Isso não quer dizer que a base de cálculo deve estar expressa na lei para cada imóvel, mesmo porque seria impraticável. Mas, também, não basta a lei declarar que a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, sem explicitar como se obtém esse valor. Por meio de pesquisas de mercado não pode ser! Avaliações decorrentes de pesquisas de mercados não servem de instrumento para o lançamento tributário que é ato administrativo vinculado. As avaliações contraditórias servem para decidir quanto às impugnações do lançamento, motivadas pela exacerbação do valor venal (art. 148

do CTN).

Não se exige, contudo, que cada imóvel possua um preço individualizado, sob pena de ofensa ao princípio da praticidade, ou seja, seria um dever impossível de ser realizado pela administração fiscal. De outro lado, o preço deve ser *individualizável* por imóvel, de tal modo que a combinação de conceito legal, método e parâmetros permitam a definição clara do valor de cada imóvel.

A combinação de fatores (conceito legal, métodos e parâmetros) será concretizada na edição de uma Planta Genérica de Valores, que apresentará em cada caso concreto o valor venal concreto para cada região e, por conseguinte, para cada imóvel individualizado. O valor específico será utilizado para apuração e lançamento do valor devido em cada imóvel.

A *Planta Genérica de Valores Imobiliários* intenta aproximar-se do valor real do imóvel, permitindo que ocorra uma tributação ótima (eficiente) e justa na repartição dos encargos fiscais. A tributação mais eficiente da propriedade será aquela que não distorcer o mercado imobiliário, gerando negócios em áreas especialmente pelo impacto fiscal do IPTU e não pela melhor localização do bem. No entanto, deve existir uma justa repartição do ônus de financiar os serviços públicos municipais aliada à meta de redução de desigualdades e redistribuição de riqueza.

O STJ firmou entendimento sobre a questão muito debatida da possibilidade de correção monetária do valor venal dos imóveis, por meio da Súmula 160 do STJ, que determina: "*IPTU – Atualização* – Índice Oficial de Correção Monetária. É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária". Desse modo, os municípios estão autorizados a praticar a simples atualização do valor monetário do valor venal dos imóveis mediante decreto, sem que se caracterize a majoração de tributo. A correção monetária tem sido entendida como uma mera recomposição do poder de compra da moeda, em face dos efeitos erosivos e danosos da inflação. Assim, não ocorreria ganho real pela aplicação dos índices de correção monetária, mas tão somente a conservação do poder financeiro da moeda.

Trata-se de um Princípio Fundamental de Contabilidade, conforme o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e é atualmente é denominado "Princípio da Atualização Monetária". O STF na Súmula 121 entendeu que a Taxa Referencial (TR) não poderia

ser utilizada como forma de atualização da expressão monetária, por refletir a variação do custo primário da captação dos depósitos a prazo fixo, devendo ser substituída pelo INPC. Desse modo, somente índices que reflitam a variação de preços podem ser utilizados como parâmetros de atualização monetária.

Fere a sistemática do IPTU utilizar-se como instrumentos determinação da base de cálculo outros critérios distintos do valor venal do imóvel, por ofensa direta ao texto constitucional e às normas gerais previstas no CTN. Desse modo, a utilização de critérios como renda, receita, área ou superfície do imóvel ferem diretamente o princípio da legalidade tributária e da capacidade contributiva.

As áreas construídas e descobertas podem também ser incluídas no cálculo do valor venal do imóvel do imposto predial e territorial urbano, tais como piscinas, jardins, estacionamentos, parques de recreação, pátios de manobras, reservatórios ou tanques e rampas de acesso e assemelhados. Cabe à lei municipal determinar a sua inclusão ou isenção para efeitos de incidência do imposto.

No caso de presença de grandes áreas de terreno, com pequenas edificações, podem surgir dúvidas sobre a correta qualificação da incidência do imposto sobre o imóvel. Por vezes, pode entender a administração municipal que o imposto predial e territorial não se aplica a todo o terreno, em sentido diverso, os contribuintes podem alegar que a propriedade é indissolúvel e, portanto, o imposto incidiria sem qualquer separação. Em nosso entender, o imposto é sobre o imóvel, considerando-o como uma unidade imobiliária inseparável, salvo nos casos previstos em lei de separação em condomínio ou destaque em unidades autônomas. Contudo, se a administração municipal encontrar-se na presença de construções irrisórias edificadas com o intuito simulatório de fugir à aplicação da norma tributária, nesse caso, poderá a administração tributária desconsiderá-las e exigir a aplicação do imposto devido.

As limitações administrativas, tais como: a ocupação temporária, o tombamento, a requisição e a servidão administrativa não representam uma perda da propriedade, mas podem ser consideradas fator de redução do valor venal do imóvel e, por conseguinte, uma redução da base de cálculo do imposto devido. Somente a desapropriação direta ou indireta do imóvel, com a respectiva transcrição no registro de imóveis da carta de sentença é que possibilita a não incidência do imposto sobre o imóvel.

Igualmente são casos de revisão da base de cálculo do imposto as situações em que o imóvel está situado em áreas de preservação permanente, dado que nessas situações pode ocorrer a perda do valor do imóvel pela restrição sobre determinados direitos da propriedade (usar e fruir). A proteção do interesse público de garantir um meio ambiente equilibrado deve ser combinada com o interesse individual do proprietário.

A restrição administrativa diferencia-se da servidão pública, já que esta é um ônus real de suportar determinadas restrições à propriedade em prol do interesse público, a limitação administrativa, por sua vez, implica a obrigação de não fazer em benefício do interesse geral (ex.: não desmatar, não usar área protegida etc.).

3.1.9 Alíquota e o princípio da progressividade

O princípio da progressividade deriva da aplicação de dois princípios vinculados da capacidade contributiva e da solidariedade social. Por si só, o princípio da capacidade contributiva não exige diretamente a utilização do princípio da progressividade ou da proporcionalidade da alíquota dos tributos, visto que tanto um quanto o outro podem cumprir os ditames da justiça particular de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. A proporcionalidade também permite atingir o mesmo objetivo de permitir uma tributação maior daqueles que possuem mais renda e uma tributação menor daqueles menos favorecidos. Assim, a progressividade possui um elemento adicional de redistribuição de renda e de procura da justiça social. Não concordamos, contudo, com o entendimento de que a progressividade rompe com os pilares do princípio da capacidade contributiva, visto que impõe um ataque ao princípio da igualdade. Em suma, o princípio da progressividade seria um exercício de extrafiscalidade em prol da promoção dos direitos fundamentais e não teria nenhum sentido fiscal de alcançar uma tributação efetiva da renda.

A progressividade não ofende o princípio da igualdade material porque está fundamentada sobre a noção de sacrifício efetivo e não apenas de encargo nominal. Assim, por exemplo, digamos que duas pessoas percebam o mesmo valor de imposto a pagar 100 e outra 10.000 unidades monetárias. Considere igualmente que

estas pessoas recebem igualmente 1.000 e 100.000 unidades de renda, nesse caso, o sacrifício efetivo de cada um dos contribuintes não é exatamente proporcional, visto que a diminuição de bem-estar e de poder de compra é bastante diverso.

3.1.9.1 Técnicas de progressividade: gradual ou simples

Existem duas formas de cálculo da progressividade: tipo gradual ou tipo simples. No cálculo gradual, realiza-se o cálculo por etapas ou faixas, em vários cálculos sucessivos, enquanto no caso do cálculo simples, haverá um cálculo único. O cálculo será simples quando se adotar apenas a alíquota prevista para a faixa na qual se deve tributar. No modelo gradual, haverá aplicação de um cálculo gradual por faixas e finalmente uma soma de todos os cálculos parciais, resultando em um valor final.

3.1.9.2 Da necessidade de expressa previsão constitucional

O STF tem decidido de modo claro e em mais de um julgado sobre a necessidade de expressa previsão constitucional para que ocorra a instituição da progressividade fiscal nos tributos ditos “reais” (IPTU, ITBI e ITCD). Assim decidiu o STF na ADC 8 que em se tratando de matéria tributária sujeita à estrita previsão constitucional não há espaço de liberdade decisória para o Congresso Nacional, em tema de progressividade tributária.

O caso da possibilidade da autorização constitucional para a cobrança de IPTU progressivo é um dos temas mais controvertidos na atualidade, especialmente pelo precedente que se criará com a autorização para que uma emenda constitucional permita que tributos ditos “reais” possam estar submetidos a um regime de progressividade fiscal.

A progressividade do IPTU pode ser classificada em fiscal ou extrafiscal, conforme a função que venha a desempenhar. Considera-se um imposto progressivo de natureza fiscal aquele em que a instituição de alíquotas progressivas tenha por objetivo determinar a real capacidade contributiva do contribuinte, bem como distribuir de modo justo o encargo de pagar tributos entre os mais ricos e os mais

pobres. Neste caso, presume-se que o fato de alguém possuir um imóvel de maior valor imobiliário do que outro contribuinte, é aquele que possui maior capacidade econômica para pagar mais tributos.

A progressividade extrafiscal é aquela em que a instituição de alíquotas progressivas tem por sentido incentivar, induzir ou desincentivar determinada conduta ou realizar determinado fim que não possui sentido fiscal, tal como distribuir renda, incentivar uma determinada política urbana de descentralização ou de mobilidade urbana, proteger o meio ambiente e incentivar um desenvolvimento sustentável, entre outros.

3.1.9.3 Progressividade fiscal antes da EC n. 29/2000

A progressividade fiscal do IPTU foi objeto de julgamento pelo STF, no Recurso Extraordinário 153.771-0/MG, realizado em 20-11-1996, em que se concluiu não ser admissível a progressividade arrecadatória (ou fiscal), em razão do caráter real do IPTU[24]. O julgamento suscitou um vivo questionamento sobre o uso da forte distinção entre os tributos reais e pessoais, dado que o IPTU mesmo incidindo sobre a propriedade predial e territorial urbana, na verdade, poderia ser entendido como um imposto de natureza pessoal, dado que incide sempre sobre a figura do proprietário, não importando a relação de direito real que está subjacente. A ideia de que os impostos sobre a propriedade seriam impostos reais seria nessa concepção uma extensão da noção de que os direitos de propriedade se vinculam diretamente à coisa, ou seja, seguem a coisa e não a pessoa. As obrigações incidentes sobre a

[24] Cf. Recurso Extraordinário 153.771-0/MG: "IPTU. Progressividade. No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o art. 156, § 1º (específico). A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do art. 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no art. 156, I, § 1º. Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do art. 182, ambos da Constituição Federal. Recurso Extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o subitem 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no Município de Belo Horizonte".

propriedade (*obrigações propter rem*) seguem a propriedade e não o titular da propriedade à época em que se contraíram as obrigações (*ambulant cum dominus*). Em nosso entender, a classificação se justifica, com os devidos cuidados, dado que a tributação da renda e da propriedade seguem orientações diversas.

Outro fato interessante e relevante é a "pessoalização" a que o IPTU tem sofrido nos últimos tempos, em face das sucessivas regras de determinação limitação da alíquota máxima de IPTU, nos diversos casos de isenção, base de cálculo e redução de alíquota, que tentam alcançar tanto a finalidade extrafiscal de distribuição de renda e de política urbana quanto de mensurar a capacidade contributiva dos proprietários de imóveis urbanos.

A Súmula 539 do STF é outro exemplo de pessoalização do IPTU, visto que determina: "É constitucional a lei do Município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro".

Outros exemplos de isenções encontradas na legislação municipal são, entre outros diversos casos, os seguintes: ser aposentado, pensionista ou beneficiário de renda mensal vitalícia, que não possuam outro imóvel no município e cujo rendimento mensal não ultrapasse três salários mínimos no exercício a que se refere o pedido ou moradia de propriedade de ex-combatente e/ou viúva dos soldados que combateram na 2ª Guerra Mundial (Lei n. 11.071/91).

O STF decidiu em diversos precedentes que o IPTU possui natureza real e que não poderia estar sujeito ao princípio da progressividade, visto que não permite a correta aferição da capacidade contributiva do contribuinte (RE 153.771; 192.732; 193.997; 194.036; 197.676; 204.827). Esse entendimento restou consolidado na Súmula 668 que é: "É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana" (aprovação em sessão plenária de 24-9-2003). Igualmente a Suprema Corte entendeu que, apesar de a norma ser declarada inconstitucional, o tributo deve ser cobrado da forma menos gravosa[25].

---

[25] AI 605.018 AgR/MG, julgamento em 1º-12-2009: "CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. INCONSTITUCIONALIDADE DA PROGRESSIVIDADE DE IPTU. POSSIBILIDADE DA COBRANÇA COM BASE NA ALÍQUOTA MÍNIMA. LEI MUNICIPAL DE IPATINGA 1.206/91. 1. A jurisprudência desta Corte é uníssona no sentido de que o reconhecimento da inconstitucionalidade da progressividade do IPTU

Com a edição da Emenda Constitucional n. 29/2000, reiniciou o debate sobre a constitucionalidade da instituição do IPTU progressivo. O debate mudou o seu foco de atenção da questão formal e dirigiu-se à materialidade da mudança. Superada a exigência de expressa previsão constitucional para a instituição de um imposto progressivo sobre a propriedade, o debate foi direcionado para a possibilidade de os impostos reais possuírem alíquotas progressivas.

3.1.9.4 Progressividade fiscal na EC n. 29/2000

A progresssividade fiscal do IPTU foi acrescentada pela EC n. 29/2000 gerando ampla controvérsia doutrinária e jurisprudencial sobre a sua constitucionalidade. Questionou-se a violação da natureza dos tributos reais, da impossibilidade de uma emenda constitucional proceder tal alteração, bem como a ofensa a diversos princípios constitucionais, tais como: a igualdade, a capacidade contributiva, a vedação de confisco, dentre outros.

Determina o art. 156 do texto constitucional com nova redação:

> *Seção V*
> *DOS IMPOSTOS DOS MUNICÍPIOS*
> *Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*
> *I – propriedade predial e territorial urbana;*
> 1 §*º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderál – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional n. 29, de 2000)*

Para alguns autores, o fato de o texto constitucional haver previsto a progressividade do IPTU em dois capítulos distintos (sistema tributário no art. 156, § 1º, e política urbana no art. 182, § 4º, II) não implica uma autonomia ou tratamento distinto em relação ao regime aplicável ao imposto. Assim, a progressividade do IPTU somente poderia ser exigida nos termos de um plano de desenvolvimento urbano, sendo inviável a cobrança do imposto nos termos de uma mera política

---

não afasta a cobrança total do tributo, devendo ser realizada pela forma menos gravosa prevista em lei. Precedentes. 2. Agravo regimental improvido."

fiscal de arrecadação e repartição de ônus fiscais entre os contribuintes[26]. Em nosso entender, esse argumento não encontra respaldo constitucional, visto que o próprio texto permite uma interpretação diversa. Concordamos, contudo, que esta é a melhor interpretação sistemática do texto constitucional, em consonância com os princípios da capacidade contributiva, igualdade e vedação de confisco. Seria a melhor solução porque permitiria uma interpretação conforme o texto constitucional sem a necessidade de declaração de inconstitucionalidade do dispositivo.

3.1.9.5 Análise crítica da progressividade fiscal do IPTU

A primeira consideração sobre a progressividade fiscal é se ela cumpre os ditames de uma justiça fiscal particular, ou seja, considerações sobre a medida do justo na ação do indivíduo em relação a outros indivíduos. Assim, para justiça fiscal distributiva, a medida é "dar a cada um o que é seu", considerando a desigualdade entre os indivíduos. Se um indivíduo possui um imóvel mais valioso, ele deveria contribuir com mais recursos, porque sendo tratado desigualmente estaríamos tratando-o com a igualdade distributiva de encargos. Nesse raciocínio, tanto a progressividade fiscal quanto o uso de alíquotas proporcionais passam no teste da exigência de justiça fiscal distributiva.

O grande problema desse raciocínio é imaginar que exista um critério único de comparação. Assim, se estivermos tratando do problema da composição de cargos e honrarias públicas, o critério de comparação será o mérito ou talento; no entanto, se estivermos verificando a distribuição de alimentos em uma região assolada por um desastre natural, o critério muda e passa a ser a necessidade. Desse modo, não podemos afirmar automaticamente que quem possuiu imóveis mais valorizados deveria pagar uma tributação progressiva e não uma tributação proporcional. Se pensarmos que aqueles que possuem imóveis mais valorizados possuem maior necessidade de proteção estatal ou recebem um maior benefício, então tanto a progressividade quanto a proporcionalidade alcançam esse objetivo; se por outra

[26] PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 252.

parte pensarmos que os que possuem um imóvel mais valorizado devem ter um sacrifício maior, então a progressividade alcança um nível mais elevado de transferência.

A progressividade fiscal pode ser lida igualmente como necessária pelo princípio da capacidade contributiva, que determina que os contribuintes com maior capacidade econômica devem contribuir mais do que aqueles com menor capacidade. Apesar de utilizados como sinônimos, o conceito de capacidade contributiva difere do de capacidade econômica. Um determinado contribuinte pode ter capacidade econômica e não ter capacidade contributiva em função de alguma exclusão contributiva (doença grave, ser imune etc.). Da mesma forma, a existência de um imóvel valorizado não significa diretamente elevada capacidade contributiva, visto que pode ser a única residência de um aposentado portador de doença grave, isento pelo imposto de renda e altamente taxado pelo IPTU, gerando soluções contraditórias.

Outra alegação é de que a progressividade fiscal alcança de modo mais forte o princípio da igualdade, dado que a desigualdade da distinção igualizaria os desiguais. De novo, podemos afirmar que este argumento não merece maior acolhida, visto que o parâmetro de comparação poderia ser creditado como justo pela utilização da proporcionalidade fiscal. Se a progressividade fosse aplicada em um procedimento de cômputo "imóvel por imóvel", poderíamos encontrar uma situação paradoxal, visto que uma pessoa detentora de um imóvel de grande valor poderia estar submetida a uma carga fiscal muito maior do que outro contribuinte detentor de múltiplas propriedades, que somadas seriam muito mais valiosas, mas que teriam uma carga fiscal global inferior. Cabe ressaltar que a tributação global pelo conjunto de propriedades produziria um novo tipo de imposto sobre o patrimônio global e não mais sobre a propriedade imobiliária.

De outro lado, a progressividade fiscal aplicada de modo exagerado pode afetar diretamente o princípio da vedação de confisco e não existe nenhuma regra constitucional que autorize o confisco de patrimônio, mesmo que o objetivo seja alcançar uma maior igualdade patrimonial no país. A ideia principal da ordem econômica na constitucional brasileira é de melhoria das condições sociais pelo aumento de renda, oportunidades e fornecimento de serviços públicos e ampliação

dos direitos fundamentais e não diretamente por desapropriações, confiscos e intervenções estatais.

Assim, torna-se claro que a defesa da progressividade fiscal deve estar amparada em outra classe de princípios mais gerais, tais como a solidariedade social, a justiça social e a redistribuição de renda. A progressividade fiscal do IPTU afasta-se realmente de seu objetivo fiscal e passa a buscar finalidades extrafiscais, tais como a redução da desigualdade de renda, urbana ou de localização. Igualmente, podem ser entendidos como parâmetros extrafiscais de solidariedade social para equalização: favorecimento das classes mais necessitadas e pobres, geração de emprego e renda, desenvolvimento econômico sustentável, melhoria socioambiental das condições de vida e outros mecanismos de combate à desigualdade social[27].

Cabe observar que todos os tributos cumprem igualmente uma função fiscal e extrafiscal, mas que, contudo, o texto constitucional ressalta a função preponderante a ser observada, sob pena de descumprimento das normas constitucionais. No caso do IPTU progressivo com finalidade fiscal, não há como alterar o sentido normativo e exigir que a função extrafiscal venha a possuir maior relevância do que o princípio da capacidade contributiva e da igualdade. Desse modo, em nosso entender, não se encontra no texto constitucional autorização para a progressividade fiscal do IPTU.

3.1.9.6 Progressividade extrafiscal

A progressividade extrafiscal consta do texto original da CF/88 e procura realizar os ditames de uma política urbana adequada aos princípios constitucionais. Dispõe o texto constitucional que:

> *CAPÍTULO II*
> *DA POLÍTICA URBANA*
> *Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno*

[27] Cf. ATALIBA, Geraldo. *Progressividade e capacidade contributiva*. Separata da RDT, 1991, p. 49.

> *desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.*
> *[...]*
> 4 §º *É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento ,sob pena, sucessivamente, de*:
> *I – parcelamento ou edificação compulsórios*;
> *II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo*;
> *III – desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.*

Por sua vez, o art. 7º do Estatuto da Cidade regulamentará os casos de descumprimento do texto constitucional, de tal modo que não sendo cumpridas as etapas previstas no texto constitucional, o município procederá à aplicação do IPTU progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.

O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de 15%. Caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não esteja atendida em cinco anos, o município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação. Cabe ressaltar que é vedada a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva de que trata este artigo.

Caberia questionar se o Estatuto da Cidade, no seu intuito de acelerar o redesenho de nossa matriz urbana, não estaria ferindo o princípio da vedação de confisco ao estabelecer um mecanismo extremamente forte de cobrança? A utilização de alíquotas de 15% por prazo indefinido não constitui uma forma de confisco da propriedade, sem a devida indenização? Cremos que sim.

3.1.10 Aspecto pessoal

O sujeito ativo do IPTU é o município e os contribuintes são os proprietários de imóvel urbano, o detentor do domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título, em conformidade com o art. 34 do CTN.

Não repetiremos o nosso entendimento, expresso no início de deste capítulo, de que a CF/88 instituiu como hipótese de incidência tão somente a propriedade, não podemos considerar que este dispositivo tenha sido recepcionado pelo texto constitucional[28]. Considerando, contudo, que a lei municipal pode estabelecer uma espécie de substituição tributária para um terceiro que não seja o proprietário, cremos que o possuidor e o detentor do domínio útil surgem como substitutos em relação ao proprietário do imóvel.

Assim podemos considerar como sujeitos passivos:

– o proprietário do imóvel, ou seja, aquele que possui a propriedade registrada em seu nome no Cartório de Registro de Imóveis;

– o possuidor em qualquer condição prevista pelo CC, seja em modo originário ou derivado;

– o titular de domínio útil, seja na condição de enfiteuta ou de superficiário (art. 1.371 do CC).

Também podem ser considerados sujeitos passivos do imposto: o usufrutuário, o usuário ou titular do direito de habitação, o locatário, o arrendante, o comodatário, o promitente comprador do imóvel e o cessionário do direito de uso.

O imposto, no caso da transmissão sucessiva da propriedade, incidirá na data definida em lei municipal, geralmente estabelecida como 1º de janeiro de cada ano. Não cremos que se possam considerar os proprietários no interregno entre duas incidências do IPTU como responsáveis pelo imposto, primeiro, porque tal situação

---

[28] Em sentido contrário, REsp 238.959/PE, que entendeu que: "constatado que foi lavrada escritura pública de compra e venda da propriedade rural em 22 de maio de 1985, ainda que não tenha ocorrido a efetiva transferência da propriedade de bem imóvel, que somente se dá por meio da transcrição, despicienda a manifestação da Corte de origem acerca da questão, já que o próprio possuidor a qualquer título tem legitimidade passiva para a execução fiscal, nos termos do art. 31 do CTN: 'contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título'. Precedente da Segunda Turma: REsp n. 354.176/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, *DJU* 10.03.2003, v. u. Recurso especial não provido".

exigiria lei específica e, segundo, porque o imposto deve ser cobrado de seu proprietário no momento da incidência do imposto. A única situação que poderia justificar tal incidência seria no caso de ato ilícito que gerasse responsabilidade pessoal pelo dano provocado ao novo proprietário e ao fisco. Em casos de mero inadimplemento, segue-se o entendimento de que o imposto é *propter rem*, ou seja, a obrigação tributária correspondente segue a coisa e será devida pelo novo proprietário.

São imunes os imóveis nas seguintes situações:

i) *imunidade recíproca*: os imóveis de propriedade da União, dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios;

ii) *imunidades específicas de determinados sujeitos de direito*: imunidade das igrejas, autarquia ou fundação instituída e mantida pelo Poder Público, desde que objetivando a realização de suas finalidades essenciais; e

iii) *imunidades das instituições de assistência social ou educacional, sem fins lucrativos, na realização de suas finalidades essenciais*: respeitados os requisitos do art. 14 do CTN e do art. 12 da Lei n. 9.532/97.

3.2 Imposto sobre serviços (ISS)

3.2.1 Características

O ISS é um imposto de competência municipal e de natureza real, fiscal e direto. Considera-se um imposto real, visto que se trata de um tributo que incide sobre o serviço prestado e possui como base de cálculo o valor do serviço, pouco importando a capacidade contributiva do contribuinte (prestador). O fato de um contribuinte possuir significativa capacidade econômica não importará para a aferição do *quantum debeatur* do imposto. No entanto, pode-se utilizar de outros mecanismos para proteger os contribuintes de menor capacidade econômica, por meio do uso isenções, não incidência, imunidade e alíquota zero para determinadas categorias de prestadores, bem como pelo uso da seletividade das alíquotas para proteger determinados serviços essenciais ou prestados por contribuintes de menor poder aquisitivo.

Trata-se de um tributo de natureza fiscal, dado que representa um dos mais importantes instrumentos de geração de receitas tributárias para os municípios brasileiros [29] . Podendo ser considerado como responsável pela maioria da arrecadação municipal.

O contexto institucional do ISS é caracterizado pela sua importância no rol das receitas tributárias dos municípios, constituindo-se em um dos três pilares das receitas próprias, ao lado do IPTU e do ITBI. A existência de um imposto municipal sobre os serviços não encontra paralelo em outras experiências internacionais, nas quais a tributação sobre serviços encontra-se agregada na incidência do Imposto sobre Valor Agregado, o qual não é de competência local[30].

Conforme o estudo da Receita Federal sobre a *Carga Tributária no Brasil* no ano de 2014, o ISS correspondia a uma arrecadação total de 55 bilhões de reais, ou seja, 1% do PIB nacional; enquanto o IPTU corresponde a um total de 28 bilhões ou 0,51% do PIB; o ITBI 11 bilhões ou 0,20% do PIB; e as taxas 12 bilhões ou 0,21% do PIB.

É um imposto direto, dado que não é possível transferir o seu encargo para terceiro.

3.2.2 Base normativa

O ISS possui fundamento constitucional no art. 156, III, que determina:

> *Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*
> *[...]*
> *III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*[31].

De outro lado, a Lei Orgânica Municipal estabelece a criação do tributo na esfera municipal ou a sua previsão e concomitante disciplina no Código Tributário

[29] Receita Federal – Coordenação-Geral de Política Tributária. Carga Tributária no Brasil – 2002. *Estudos Tributários* n. 9, Brasília, outubro de 2015.
[30] Receita Federal, ob. cit., p. 15.
[31] Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3/93.

Municipal (CTM). Existe a possibilidade de existência ainda de lei complementar municipal que regulamente o tributo na esfera local. Igualmente pode existir normas administrativas, tais como decretos, regulamentos, portarias e instruções normativas que estabeleçam o modo de cumprimento da norma, por parte dos servidores municipais, desde que não inovem os limites previstos em norma legal.

3.2.3 Contexto histórico

A tributação sobre serviços iniciou no Brasil, em 1812, pelo Alvará de 20 de Outubro de 1812, sobre seges, lojas e embarcações para fundo capital do Banco do Brazil. O objetivo do imposto era aumentar o capital do Banco Publico criado por força do Alvará de 12 de Outubro de 1808, por meio do

> [...] producto de algumas novas imposições abaixo declaradas, por espaço de 10 annos consecutivos, sem que das entradas que se realizarem nos primeuiros cinco annos, haja de perceber lucro algum, ficando todo o que lhe pudesse competir em proveito dos accionistas particulares, emquanto durar o prazo dos privilegios concedidos a este estabelecimento, e vindo a entrar a minha Real Fazenda na divisão dos lucros que lhe competirem como accionista, unicamente das quantias que depois dos primeiros cinco annos se recolherem ao cofre do Banco, provenientes dos novos impostos que sou servido estabelecer pela maneira seguinte.

Desta forma, foram criados os seguintes impostos:

> I. Por cada uma carruagem ou sege de quatro rodas pagar-se-há 12$800 por anno, e por cada uma sege de duas rodas 10$00 tambem por anno. [...]
> II. Igualmente se pagará por anno 12$800 por cada loja, armazem ou sobrado em que se venda por grosso e atacado ou a retalho e varejado, qualquer qualidade de fazenda e generos seccos ou molhados, ferragens, louças, vidros, massames; por cada loja de ourives,lapidarios, correeiros, fumileiros, latoeiros, caldeireiros, cerieiros, estanqueiros de tabaco, boticarios, livreiros, botequins e tavernas, sem isenção de pessoa alguma residente no Brazil que taes lojas ou armazens tiver.
> III. Por cada navio de tres mastros se pagará por anno 12$800; por cada embarcação de dous mastros , 9$600; por cada embarcação de um mastro e de barra fora, 6$400.

Em 22 de outubro de 1836, foi promulgada a Lei n. 70, que instituiu o "imposto sobre as lojas"[32]. Esta norma ampliava a incidência do imposto para qualquer casa ou loja, de atacado ou varejo, bem como as fábricas de charutos, cocheiras e cavalhariças e aos escritórios dos negociantes, advogados, tabeliães, escrivães, corretores, e cambistas[33].

Em 27 de setembro de 1860, por meio da Lei n. 1.114, este passou a ser denominado de "imposto sobre indústrias e profissões"[34]. Este imposto teria como características inovadoras:

– ser geral e abranger todas as indústrias e profissões;

– isenção para profissões e profissionais de menores condições financeiras (*reconhecida insufficencia e penuria de seus recursos*);

– possuir alíquota fixa e proporcional ou somente proporcional, com alíquotas máximas respectivas de 10% e 20%.

Esta última configuração permaneceria até a Emenda Constitucional n. 18/65[35]. Inicialmente, era de competência da Câmara dos Deputados e do Império e, com a proclamação da República, passa por meio de dispositivo na Constituição

---

[32] Posteriormente alterado pela Lei n. 317, de 21 de outubro de 1843.

[33] "Art. 9º [...] § 4º O imposto estabelecido pelo § 2º do Alvará de 20 de Outubro de 1812 será substituido nesta Côrte e nas Capitaes da Bahia, Pernambuco e Maranhão pelo novo imposto de 10 por cento do aluguel das lojas constantes do citado paragrapho, e extensivo a qualquer casa ou loja, que contiver generos expostos á venda, seja por grosso ou a retalho; e bem assim ás casas de consignação de escravos, ás em que se vender carne verde, ás fabricas de charutos, ás cocheiras e cavalhariças que contenhão seges e cavallos de aluguel, e aos escriptorios dos Negociantes, Advogados, Tabelliães, Escrivães, Corretores, e Cambistas. Nas demais Cidades e Villas do Imperio, sujeitas ao antigo imposto, será este cobrado, com d'antes, sendo porêm extensivo aos novos objectos de que trata este paragrapho."

[34] "Art. 11. [...] § 10. Para substituir o imposto estabelecido pelo § 2º do Alvará de 20 de Outubro de 1812, e alterado pelo art. 8º, § 4º da Lei de 22 de Outubro de 1836, e art. 10 da de 21 de Outubro de 1843, por huma taxa, que deverá comprehender todas as industrias e profissões que forem exercidas nas differentes Cidades e Villas do Imperio, com excepção somente das que pela natureza privilegiada das respectivas funcções, e ou pela reconhecida insufficencia e penuria de seus recursos, não a deverem ou puderem supportar. A referida taxa será em parte fixa, e em parte variavel, assentando a fixa sobre a natureza, classe e condição das industrias e profissões, e importancia commercial das Cidades e Villas em que forem exercidas, e a variavel sobre o valor iocativo do predio, ou local, em que funccionarem. Huma e outra serão estabelecidas pelo Governo: não devendo porém exceder a taxa variavel a 10 por cento, quando se der ao mesmo tempo o pagamento da fixa, e a 20 por cento no caso contrario."

[35] "Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na cometência tributária da União e dos Estados."

Republicana de 1891 para os Estados[36] e 1946[37] foi transferida para os municípios.

3.2.4 Direito comparado

O imposto sobre serviços não existe no direito comparado da maioria dos países desenvolvidos, tal como no Brasil, visto que nesses países existe a adoção de um Imposto de Valor Agregado (IVA), que incide sobre todas as operações de mercado, tais como: transmissões de bens e prestações de serviços efetuados em território nacional, operações intracomunitárias efetuadas no território nacional e importações de bens. Praticamente não existe uma experiência igual à do Brasil de um imposto destacado, com regras próprias, para incidir sobre o fenômeno da prestação de serviços.

De modo geral, existem três categorias de impostos locais na experiência europeia[38]: o imposto predial, o imposto singular sobre rendimentos das pessoas singulares e o imposto sobre atividades econômicas, pago exclusivamente pelas empresas[39].

Esse imposto varia de país para país, contudo, de modo geral, sua base de cálculo geralmente abrange o lucro realizado (Luxemburgo, Alemanha, Itália e Portugal); a folha de pagamento (França); o número de empregados (Bélgica e Espanha); os ativos (França e Alemanha) e mesmo critérios como a superfície das instalações, o setor de atividade e a potência elétrica instalada.

Verifica-se, desse modo, que a tributação de serviços não é comumente uma atribuição da esfera local. No entanto, em face do fato da existência do IVA, esses serviços estão sujeitos a uma lógica impositiva razoavelmente mais coerente e estruturada do ponto de vista econômico.

---

[36] "Art 9º É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: [...] 4º) sobre indústrias e profissões."

[37] "Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§ 2. O e 4.11 do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios os impostos: [...] III – de indústrias e profissões."

[38] Um importante estudo sobre o assunto é encontrado na obra de VALLETOUX, Phillippe. *As finanças locais nos quinze países da União Europeia*. Bruxelas: Dexia, 1999.

[39] VALLETOUX, ob. cit., p. 52.

Alguns países, contudo, mantêm tal situação, como a Índia, onde é cobrado sobre serviços prestados por uma pessoa. Este imposto foi introduzido em 1994 pelo Capítulo V do *Finance Act* de 1994 e é de competência da União. Como característica peculiar deste imposto, está na adoção mediante a "declaração voluntária" (*voluntary compliance*), introduzido em 2001. O imposto incide sobre 12% do valor bruto cobrado pelo serviço, e há um adicional de 2% sobre o imposto pago para fins de contribuição para a educação. Outra diferença está no fato de que o tributo é de competência federal e pode ser cobrado pelos estados indianos [40]. O modelo tributário indiano se assemelha muito ao brasileiro ao possuir um IVA estadual e um imposto sobre bens manufaturados de característica federal (*Central Excise Tax – CENVAT*)[41].

Seguindo a experiência internacional, existem estudos que propõem a criação de um *IVA* dual no Brasil, que seja capaz de preservar as peculiaridades do federalismo brasileiro e gerar a coerência fiscal de um sistema de tributação agregado do consumo de bens e serviços. De outro lado, existem muitas dúvidas sobre a possibilidade de adoção de um só Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) para todas as esferas em um regime federativo, visto que esta é uma questão polêmica, sendo que mesmo países avançados relutam em utilizar este modelo em razão do sistema federal, tal como os Estados Unidos. Em resposta, tem sido apresentada a experiência alemã como um belo exemplo de uma experiência bem-sucedida de adoção do IVA[42].

Para os proponentes desta ideia, a proposta brasileira deverá combinar o espírito federal com os mecanismos do Imposto sobre Valor Agregado, este seria uma espécie de IVA dual.

[40] "268A. (1) Taxes on services shall be levied by the Government of India and such tax shall be collected and appropriated by the Government of India and the States in the manner provided in clause."

[41] Ver *Central Excise Rules* de 2002.

[42] AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAÚJO, Erika Amorim; REZENDE, Fernando; VARSANO, Ricardo. A tributação brasileira e o novo ambiente econômico: a reforma tributária inevitável e urgente. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v. 7, n. 13, p. 137-170, jun. 2000, p. 146.

3.2.5 Função fiscal e extrafiscal do ISS

O contexto institucional do ISS é caracterizado pela sua grande importância no rol das receitas tributárias dos municípios, constituindo-se em um dos três pilares das receitas próprias (ITBI, IPTU e ISS). Conforme destacado anteriormente, tal situação praticamente não encontra paralelo em outras experiências internacionais, nas quais a tributação sobre serviços encontra-se agregada na incidência do Imposto sobre Valor Agregado, o qual não é de competência local.

Conforme o estudo da Receita Federal sobre a *carga tributária no Brasil*, no ano de 2010, o ISS correspondia a uma arrecadação total de 21,372 bilhões de reais, ou seja, 0,71% do PIB nacional; enquanto o IPTU correspondia a um total de 12,235 bilhões ou 0,39%; o ITBI, 3,285 bilhões ou 0,10% do PIB; e as taxas, 3,285 bilhões ou 0,14% do PIB[43]. Desse modo, verifica-se claramente a preponderância absoluta do ISS no contexto das receitas municipais, bem superior aos demais tributos somados. Vejamos no quadro ilustrativo abaixo:

Tributos do Governo Municipal	46.230,94	1,54%	4,47%	48.356,17	1,54%	4,58%
ISS	21.372,01	0,71%	2,07%	22.354,48	0,71%	2,12%
IPTU	11.697,40	0,39%	1,13%	2.235,12	0,39%	1,16%
ITBI	3.581,92	0,12%	0,35%	3.746,58	0,12%	0,35%
Taxas Municipais	3.141,48	0,10%	0,30%	3.285,89	0,10%	0,31%
Previdência Municipal	4.059,50	0,14%	0,39%	4.246,11	0,14%	0,40%
Outros Tributos	2.378,64	0,08%	0,23%	2.487,99	0,08%	0,24%

O ISS possui uma elevada carga de extrafiscalidade, na medida em que permite que determinadas políticas econômicas e sociais sejam incentivadas e desincentivadas por meio da redução ou majoração de alíquotas. Esta possibilidade encontra-se prvista no texto constitucional em seu art. 156, § 3º, III, que determina que compete à lei complementar:

[43] *Estudos Tributários* n. 21. Carga Tributária no Brasil – 2009 (análise por tributo e bases de incidência). Brasília: Receita Federal do Brasil, 2010, p. 11.

> *Art. 156. [...]*
> *III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 37, de 2002).*

A LC n. 116/2003, que dispõe sobre o imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências, não atribui de modo expresso as regras preceituadas no texto constitucional, de tal forma que estas regras devam ser buscadas na LC n. 101/2000. Esta norma determina que os municípios têm a faculdade de renunciar receitas concedendo ou implementando benefícios fiscais de natureza tributária, desde que elabore uma estimativa do impacto orçamentário-financeiro, conforme o seu art. 14, que assim determina a obediência a dois requisitos[44]:

> i) *consistência das metas de resultados fiscais*: compete à administração municipal demonstrar que o uso de incentivos fiscais foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, prevista em conformidade com a regra do art. 12 da LRF, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias[45];
> ii) *medidas de compensação*: demonstração pelo município de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias[46].

Cabe ressaltar que o texto constitucional limitou a possibilidade do uso da redução de alíquotas como forma de incentivos fiscais, ao disciplinar que não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I (Incluído pela Emenda Constitucional n. 37/2002). Determina o texto constitucional que a alíquota do ISS será no mínimo de 2%, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro

[44] "Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: [...]."
[45] Art. 14, I, da LRF.
[46] Art. 14, II, da LRF.

de 1968[47]. O objetivo desta medida é evitar o aprofundamento da guerra fiscal entre os municípios, bem como as suas consequências funestas (bitributação, insegurança jurídica, aumento de processos judiciais e deslocamento de atividades produtivas). Esta situação somente agrava a consequente complexidade da tributação de serviços, em decorrência das características atuais da prestação de serviços.

Dentre os casos mais polêmicos, destacam-se:

– empresas com atuação territorial em todo o país (bancos, informática, clínicas médicas etc.);

– empresas com pluralidade de estabelecimentos em diversos municípios do país, que compõem em diversos graus a prestação de determinado serviço, por exemplo: serviços bancários onde parte da atividade é realizada em um município (atendimento) e outra parte em outro (processamento de dados e impressão);

– serviços complexos que exigem o trabalho de equipes localizadas em municípios diversos que compõem o trabalho final, por exemplo: empresas de construção e projetos, em que a obra se realiza em um município e o projeto e elaboração está em outro município;

– comércio eletrônico de serviços ou uso de novas tecnologias sem a presença humana na prestação de serviços (ex.: caixas eletrônicos de bancos, caixas eletrônicos para pagamento de estacionamento etc.).

3.2.6 Incidência do ISS

A análise do ISS exige a compreensão de sua regra-matriz de incidência tributária (RMIT) [48] , bem como de seus critérios de composição semântico-normativa.

---

[47] Cf. Art. 88 da CF/88, conforme incluído pela Emenda Constitucional n. 37/2002.

[48] Sobre o assunto, os clássicos estudos de Paulo de Barros Carvalho sobre o fenômeno de incidência da norma tributária e, em especial, CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributários – Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2002.

3.2.6.1 Hipóteses de incidência

Alguns aspectos são fundamentais ao estudo das hipóteses de incidência, especialmente: a) conceito de serviço; b) lista de serviços; e c) aspectos controversos.

a) Conceito de serviço

O conceito de serviço está vinculado à noção de um processo e não exatamente do resultado da ação de um fazer. Em vista disso, é que se diz que se presta um serviço e ao que se produz ou realiza um serviço. Esta abordagem é utilizada igualmente na teoria econômica para tentar quantificar o setor de serviços na quantificação nas contas nacionais[49].

O direito privado nacional adotou a classificação tripartida das obrigações, em dar (*dare*), fazer (*facere*) e não fazer (*non facere*). Apesar das alegações de que nas obrigações de dar sempre existe um fazer e nas obrigações de fazer sempre existe uma entrega, contudo se utilizarmos um distinção com base no interesse do credor o que o interessa nas obrigações de dar é que lhe seja entregue algo, independentemente da atividade do devedor, bem como nas obrigações de fazer que algo lhe seja prestado.

O conceito de prestação de serviço está previsto no Código Civil em seu art. 593 e seguintes, e não há, contudo, um conceito legal de serviço. O contrato de empreitada está previsto no art. 610 do Código Civil, que determina que o empreiteiro de uma obra pode contribuir para ela só com seu trabalho ou com ele e os materiais. No contrato de depósito voluntário, recebe o depositário um objeto móvel, para guardar, até que o depositante o reclame, art. 627.

O contrato de agência e distribuição é aquele que uma pessoa assume, em caráter não eventual e sem vínculos de dependência, a obrigação de promover, à conta de outra, mediante retribuição, a realização de certos negócios, em zona determinada, caracterizando-se a distribuição quando o agente tiver à sua disposição a coisa a ser negociada, conforme o art. 710 do Código Civil.

---

[49] MEIRELLES, Dimária Silva E. O conceito de serviço. *Revista de Economia Política*, v. 26, n. 1 (101), jan.-mar. 2006, p. 119-136.

b) Da lista de serviços

A LC n. 116/2003 revogou a Lei Complementar n. 56, de 15 de dezembro de 1987[50], e estabeleceu, de modo *numerus clausus*, os serviços sujeitos à incidência do ISS. Preceituava a LC n. 56/87 que:

> *Art. 1º A Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação determinada pelo Decreto-lei n. 834, de 8 de setembro de 1969, passa a ter a redação da lista anexa a esta lei complementar.*

A nova sistemática do ISS prevista na LC n. 116/2003 disciplina pontos importantes do imposto.

1 Da natureza da lista de serviços: numerus clausus ou exemplificativa?

A primeira grande questão que suscita a LC n. 116/2003 é quanto à resolução do problema da natureza da lista de serviços do ISS. Terá esta uma natureza taxativa ou meramente exemplificativa. Existem dois entendimentos sobre o tema: o primeiro defende a natureza *numerus clausus* da Lista de Serviços em face da rigidez do nosso sistema tributário e do sistema de distribuição de competências estabelecido em nosso sistema constitucional. No entanto, defendem os municípios que esta tem natureza exemplificativa em face do princípio da autonomia municipal. Claro está que em nosso sistema tributário adota-se o princípio da rigidez normativa, o qual com clareza se constitui em um elemento de segurança jurídica e controle dos atos da administração pública. Desse modo, não pode o município, por analogia[51], estabelecer novos serviços sujeitos à incidência do ISS, sem acarretar ofensa ao princípio da legalidade. Nesse mesmo sentido, se posicionam o STF[52] e STJ[53].

---

[50] A LC n. 56/87 estabelecia a lista de serviços do ISS, disciplinava e dava nova redação ao art. 8º do Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968.
[51] REsp 102.291.
[52] REsp 24.243/RS.
[53] REsp 325.344/PR.

No julgamento do STJ sobre a custódia de valores mobiliários, entendeu-se que não se admite interpretação analógica da lista de serviços que acompanha o DL n. 406/68, alterado pelo DL n. 834/69, visto que esta é taxativa e não exemplificativa. O STJ afastou claramente, neste caso, a possibilidade de recurso à analogia por meio do enunciado da Súmula 588, o qual estabelecia o respeito ao caráter de exaustividade da lista de serviços e da impossibilidade de sua interpretação analógica. Determina essa súmula que: "O imposto sobre serviços não incide sobre os depósitos, as comissões e taxas de desconto, cobrados pelos estabelecimentos bancários".

A vedação ao uso de analogia decorre da leitura do CTN que dispõe que:

> *Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:*
> *I – a analogia; [...]*
> *§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.*

No presente caso, a utilização da analogia implica uma expansão indevida do poder de aplicação da norma, possibilitando a criação de fatos e hipóteses de incidência não previstos na legislação.

No entanto, cabe ressaltar que, se por um lado, se veda o uso da interpretação analógica, não há vedação absoluta ao uso da interpretação extensiva, visto que se admite que a incidência do imposto decorre da natureza do serviço prestado e não de sua denominação. Os serviços acessórios inserem-se no âmbito da atividade principal, assim, por exemplo os *serviços de datilografia, estenografia, secretaria, expediente etc. prestados pelos bancos não possuem caráter autônomo, pois se inserem no elenco das operações bancárias ordinárias, executadas, de forma acessória, no propósito de viabilizar o desempenho das atividades-fim inerentes às instituições financeiras.*

2 Da denominação dada ao serviço prestado

Determina o art. 1º, § 4º, da LC n. 116/2003 que a "incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado". Procurou o legislador, nesse

sentido, enfrentar os artifícios criados pelo contribuinte, que ao modificar a nomenclatura do serviço pretendia fugir à aplicação da lista de serviços. Tal situação ocorria especialmente em relação ao questionamento da vigência e aplicação da Súmula 588 do STF aos serviços bancários e financeiros criados pelas instituições financeiras após a edição da Lei Complementar n. 56/87.

O STJ, ao julgar o caso dos *serviços acessórios prestados por bancos*, entendeu que os serviços de datilografia, estenografia, secretaria, expediente etc., prestados pelos bancos não possuem caráter autônomo e inserem-se no elenco das operações bancárias ordinárias, executadas, de forma acessória, no propósito de viabilizar o desempenho das atividades-fim inerentes às instituições financeiras[54]. O STJ entendeu novamente ao julgar questão relativa aos serviços bancários e financeiros que a lista de serviços anexa ao DL n. 406/68 pode ser interpretada extensivamente[55].

Outra situação bastante diversa é o controle e questionamento das condutas de dissimulação ou simulação tributária, as quais devem e podem ser objeto de desconsideração com base no art. 116, parágrafo único, do CTN[56]. No entanto, cabe ressaltar que não há previsão em nosso ordenamento da vedação à elisão fiscal, como direito fundamental à livre organização dos negócios, mas tão somente da evasão e elusão fiscal, como ofensa ao dever fundamental de contribuir com a manutenção da esfera pública.

3 Dos serviços mistos

Os serviços podem ser de duas espécies: puros ou mistos. Os serviços puros são aqueles nos quais não há a combinação com o fornecimento de alguma mercadoria. Os serviços mistos são aqueles nos quais existe o fornecimento de um

---

[54] REsp 69.986/SP.

[55] REsp 271.676.

[56] Preceitua o art. 116, parágrafo único, do CTN que: “Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Parágrafo incluído pela LCP n. 104, de 10.1.2001)”.

bem, por exemplo, o fornecimento do cartão de crédito ou débito. Existia no regime anterior uma grande dúvida sobre a tributação dos serviços mistos, tendo o legislador e o judiciário utilizado o critério da *preponderância* do serviço em relação à mercadoria. No entanto, serviços incluídos na lista ficavam sujeitos apenas ao ISS, mesmo que na sua prestação estivesse presente o fornecimento de mercadorias (DL n. 406/68, art. 8º, § 1º). Já, por sua vez, o fornecimento de mercadorias com a correlativa prestação de serviços, não especificados na lista de serviços ficavam sujeitos somente ao ICMS; conforme a CF/88 em seu art. 155, X, *b*; e Decreto-lei n. 406/68, art. 8º, § 2º[57].

Estabelecia o Decreto-lei n. 406/68, art. 8º, §§ 1º e 2º, que:

> *Art 8º O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.*
> *§ 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao impôsto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.*
> *§ 2º Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao impôsto de circulação de mercadorias.*

Sobre o assunto, vigora a Súmula 156 do STJ "a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS". Dessa forma, entendeu a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, acolhendo recurso da American Bank Note Company Gráfica e Serviços Ltda pelo não recolhimento de IPI sobre a produção de cartões magnéticos.

A LC n. 116/2003 resolveu essa disputa já em seu art. 1º ao declarar que o ISS incide na prestação de serviços, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador, afastando a antiga polêmica sobre a natureza preponderante ou não da atividade. No entanto, preceitua que o ISS, e não ICMS, incide nos serviços mistos, mesmo que sua prestação envolva fornecimento de

[57] Redação dada pelo Decreto-lei n. 834, de 8 de setembro de 1969, e revogado pela Lei Complementar n. 116/2003.

mercadorias.

Determina o art. 1º da LC n. 116/2003 que:

> *Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*
> *§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.*

No caso de serviços mistos, devemos diferenciar o regime aplicável sob a égide do Decreto-lei n. 406/68 e aquele da LC n. 116/2003. No primeiro caso, haveria a absorção do serviço pela venda e a consequente incidência exclusiva do ICMS. Sob o novo regime, qualquer prestação de serviço, mesmo em caráter não preponderante ou minoritária, será objeto de incidência de ISS.

Assim, se uma empresa tiver como objeto social fornecer determinada mercadoria e ao mesmo tempo prestar em caráter minoritário uma atividade de serviços, conforme o Decreto-lei n. 406/68, comum era a absorção do serviço pela venda, e, por via de consequência ao ICMS, agora essa atividade, mesmo que minoritária na empresa, estará sujeita ao ISS, desde que a atividade esteja prevista na lista do ISS.

Outro critério utilizado pela jurisprudência é o da preponderância do valor do negócio. Assim, por exemplo, no caso de venda de painéis eletrônicos, entendeu o STF que a preponderância do valor de venda dos painéis supera o valor empregado como mão de obra, de tal modo que este se constitui em critério objetivo de convencimento e permite uma análise clara da lista de serviços[58].

Não é caso, contudo, de falar em incidência do ISS sobre os medicamentos fornecidos em decorrência de serviços médico-hospitalares se estes não fizerem parte de um contrato uno de hospitalização, mas se, ao contrário, são fornecidos em decorrência de hospitalização, diárias médicas ou tratamento médico, não há como

[58] STJ, 1ª T., EDcl no REsp 125.851/MG.

se destacar a alimentação e o fornecimento de medicamentos do contrato principal, de tal modo que deva incidir o ISS sobre o valor de toda a atividade (remédios e alimentação) prestada ao paciente[59].

c) Casos controversos

Diversos casos têm exigido atenção das Cortes Superiores ao indagar sobre a constitucionalidade e a legalidade da incidência do ISS sobre alguns contratos complexos. Vejamos brevemente alguns dos casos mais relevantes:

1 Da tributação da locação de bens móveis

Tem sido antigo alvo de disputas a questão da possibilidade da incidência do ISS aos contratos de *leasing* ou de locação de bens móveis. O STF decidiu que incide o ISS sobre o contrato de *leasing*.

Os questionamentos apresentados aqui à incidência do ISS à locação de bens móveis pode ser entendida à locação de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral, prevista na lista de serviços da LC n. 116/2003[60].

Igualmente na própria Mensagem de Veto à LC n. 116/2003, manifestou-se o Presidente da República aos itens 3.01 (locação de bens móveis) e 13.01 (produção, gravação edição, legendagem e distribuição de filmes, videotapes, discos, fitas cassete, *compact disc*, *digital video disc* congêneres) na lista de serviços, anexa à Lei Complementar n. 116/2003, que:

> *O SF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão "Locação de bens móveis" constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Dec.-lei 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar n. 56, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no informativo do STF n. 207).*

---

[59] STJ, 1ª T., REsp 40.161-5/SP e 2ª T., REsp 11.533/SP.
[60] RE 116.121/SP.

Analisando questão assemelhada, muito bem decidiu o STF que o desenho constitucional estabeleceu a competência para criar impostos sobre serviços de qualquer natureza, em seu art. 156, III, não havendo possibilidade de o legislador[61] ordinário alternar o sentido e o alcance do vocábulo "serviços" sem desnaturar todo o sistema constitucional. Há inclusive vedação expressa no CTN em seu art. 110 à mudança de sentido.

2 Leasing

O *leasing* ou arrendamento mercantil está previsto no item 52 da lista de serviços. Anteriormente à LC n. 116/2003 entendia o STF que o ISS não incidia sobre contratos de *leasing* porque este era um contrato típico que não estava previsto na lista de serviços. Isto posto, em face da taxatividade desta, não seria possível tal cobrança. Depois de muita controvérsia judicial, finalmente o STF decidiu no julgamento do RE 547.245 que incide o ISS sobre operações de arrendamento mercantil, em que foi dado o ganho de causa para o município de Itajaí. Consagrou-se o entendimento do relator, Ministro Eros Grau, de que o *leasing* financeiro é um serviço atípico, ou seja, tem regime jurídico próprio que não se confunde com negócio jurídico do aluguel ou de financiamento, de tal modo que nada impediria a sua incidência. A maioria dos ministros do STF concluiu pela constitucionalidade da tributação do arrendamento mercantil. Em voto dissidente, entendeu o Ministro Marco Aurélio que o arrendamento mercantil não é serviço, mas obrigação de dar.

3 Franquia

Outro item da lista de serviços bastante questionado nos tribunais é o contrato de franquia (*franchising*). O STF julgou em algumas decisões que a determinação da natureza do contrato de franquia é matéria infraconstitucional a ser decidida pelo STJ. Este, por sua vez, tem algumas decisões declarando a legalidade da cobrança.

O tema havia sido pacificado pelo STJ em 2002, ainda sob a égide da Lei

[61] REsp 2.732/SP.

Complementar n. 56/87, visto que esta atividade não constava na lista de serviços tributados pelo imposto. Com a edição da Lei Complementar n. 116 e a inclusão de item específico na lista, o tema voltou à discussão judicial. O principal argumento dos contribuintes é de que a remuneração dos *royalties* na taxa de franquia equivalem a remuneração pela cessão de direitos e não pela prestação de um serviço, sendo que a cessão de direitos e a locação de bens móveis guardariam uma natureza análoga.

4 Cessão de direitos

A "cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda" está prevista no item 3.02 da lista de serviços, não há, contudo, a previsão de uma incidência genérica sobre toda e qualquer cessão de direitos. Dessa forma, qualquer outra forma de cessão diversa da remuneração por *royalties* ou uso de marcas estrangeiras não sofrerá a incidência do ISS.

5 Marcas

A "cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda" está prevista no item 3.02 da lista de serviços, bem como a sua remuneração sob a forma de *royalties*. No caso de importação de uso de marcas estrangeiras, haverá incidência por força do art. 1º, § 1º, da LC n. 116/2003. O principal argumento contrário a incidência do ISS sobre esta forma contratual decorre do fato que inexiste no caso a remuneração por um serviço prestado, visto que não há um fazer em prol de um terceiro, mas um colocar à disposição de um direito sobre uma das facetas da propriedade intelectual.

6 Bailes de associações recreativas

Entende o STF que a venda de ingressos para bailes não constitui fato gerador do ISS, desde que esta seja realizada por associação recreativa, sem fins lucrativos

e de modo esporádico[62]. Desse modo, se a atividade prestada pela associação é no sentido de alcançar o lucro por meio da venda de ingressos para terceiros estará configurada a finalidade lucrativa e a consequente incidência do ISS[63]. Se for ao contrário, para atender os sócios ou empregados da associação, presume-se que a atividade mantém o escopo associativo.

7 Serviços cartoriais e notariais

Os serviços de registros públicos, cartoriais e notariais estão previstos nos itens 21 e 21.1 da lista anexa, especialmente sobre os serviços delegados e de natureza privada. No entender do STF, estes serviços são de natureza privada e lucrativa, o que justificaria a incidência da tributação sobre estas atividades, mesmo que prestados sob o regime de concessão ou de delegação exclusiva. Não há, segundo a jurisprudência, justificativa para se entender que devam ser tributados os serviços concedidos e não o sejam os serviços delegados[64].

8 Serviços gráficos e de embalagens

A tributação dos serviços gráficos e de confecção de embalagens se mantém como uma grande dúvida no STF. De um lado, as entidades empresariais defendem a incidência do ICMS e de outro os municípios alegam a incidência do ISS. A dúvida decorre das atividades gráficas produzidas para cliente encomendante para produtos a serem vendidos para terceiros, com o fornecimento de mercadorias. No entender dos municípios, não existe distinção entre serviços personalizados, por encomenda, de outros serviços genéricos destinados ao público em geral[65]. A matéria encontra-se hoje em discussão na ADI 4.389 e na ADI 4.413 perante o STF.

---

[62] STF, 1ª T., RE 99.682/SP.
[63] STF, 2ª T., RE 107.009-9/SP.
[64] STF, Pleno, ADI 3.089.
[65] STF, 2ª T., RE 106.069/SP.

9. Farmácia de manipulação de medicamentos

Os serviços farmacêuticos constam da lista em seu item 4.07 e estão sujeitos à incidência do ISS, desse modo, o fornecimento de medicamentos manipulados por farmácias está sujeito à incidência do ISS e não do ICMS. Trata-se de serviço de natureza mista em que prepondera a natureza do serviço sobre a entrega de mercadorias.

10. Incorporação de imóveis

A incorporação imobiliária é considerada um negócio imobiliário que tem por objetivo promover e realizar a construção, para alienação total ou parcial, de edificações ou conjunto de edificações compostas de unidades autônomas (art. 28), conforme a Lei n. 4.591, de 16 de dezembro de 1964.

O contrato de incorporação poderá seguir duas modalidades: ser contratada sob o regime de empreitada ou de administração, conforme adiante definidos, e poderá estar incluída no contrato com o incorporador, ou ser contratada diretamente entre os adquirentes e o construtor, conforme o art. 48 da Lei n. 4.591/64. No caso do contrato de incorporação sob empreitada, há efetivamente um contrato de prestação de serviços, tal como previsto no item 32 da Lista de Serviços da LC n. 116/2003. Nesse caso, o incorporador ou condomínio de adquirentes atuam como verdadeiros tomadores de serviços e o construtor como um típico prestador de serviços.

No caso de incorporação direta, contudo, o incorporador constrói em imóvel próprio por conta e risco, realizando a venda de unidades imobiliárias pelo preço global, compreendendo o valor do imóvel e da construção. Nesse caso, diferentemente da empreitada da incorporação tratada acima, o adquirente compra um imóvel individualizado e devidamente registrado no Cartório de Registro de Imóveis. Desse modo, não há um contrato de prestação de serviços, mas uma aquisição de uma unidade imobiliária, sendo que a construção é somente uma parcela do objeto principal do contrato que é entrega de propriedade. A construção é serviço realizado pelo alienante do imóvel que se compromete em entrega a propriedade imobiliária edificada e não um serviço de construção civil. Assim, não se

cogita da incidência do ISS sobre a incorporação direta[66].

11. Agenciamento de mão de obra

As empresas de mão de obra podem praticar duas formas de contratação: a) mediante a prestação direta de serviços, com uso de funcionários próprios; ou b) mediante o agenciamento de mão de obra e terceiro contratante. No último caso, existirá um contrato de agenciamento e o ISS deve incidir tão somente sobre o valor da comissão, devendo ser excluídas da base de cálculo o valor a ser pago a terceiros, incluindo-se nessa categoria os salários e os encargos sociais incidentes sobre o salário[67].

12. Da tributação de atividades intermediárias (atividades-meio)

Outro ponto controverso está na distinção entre atividades-meio e atividades-fim, visto que a jurisprudência do STJ[68] construiu o entendimento de que somente as últimas poderiam ser tributadas. De igual modo, entendeu o STJ que não incide o ISS sobre atividades-meio que sirvam para atingir atividades-fim, tais como: telecomunicações, secretaria, datilografia, habilitação, mudança e religação de aparelhos, despertador, processamento de dados, entre outros[69].

Tal raciocínio se aplica igualmente para os serviços tributados sob forma de operações de crédito, câmbio, seguro e operações com títulos ou valores mobiliários. Nesse caso, se uma instituição financeira realiza um contrato global com cliente, não podendo, portanto, separar o acesso ou consulta à conta, do contrato geral com a instituição financeira, haverá incidência do imposto sobre o valor global do serviço. Cabe observar a necessária distinção entre serviços, operações e procedimentos[70].

---

[66] Ver STJ, 1ª T., REsp 1.166.039/RN; e STJ, 1ª T., REsp 1.625/RJ. Em sentido contrário, STJ, 2ª T., REsp 310.383/RJ.

[67] STJ 1ª Seção, EREsp 613.709/PR e, em sentido contrário, STJ, 1ª T., REsp 209.005/SP.

[68] REsp 69.986/SP.

[69] STJ, 1ª T., RE 883.254-9/MG.

[70] Nesse sentido, MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O ISS e a Lei Complementar 116/03 – Aspectos Relevantes. Rocha. Ob. cit. p. 207-209. Segundo o autor, "[...] a nossa ótica é pela leitura que fazemos da Constituição Federal Entendemos que não poderá incidir o ISS sobre serviços bancários, por serem de natureza de operações financeiras que devem ser

Um exemplo desse problema está na tributação dos *serviços bancários* e *financeiros* em que existem atividades intermediárias sujeitas à tarifação pelo prestador de serviço e consequente dúvida sobre a tributação pelo fisco municipal. Cabe ressaltar que os *serviços bancários* e *financeiros* são prestações (obrigações de fazer) realizadas por instituições financeiras a seus clientes no sentido de criar facilidades. Assim, o banco pode gerar um conjunto de comodidades para seus clientes como novas formas de serviços, tais como atendimento via internet ou personalizado, os quais agregam conforto ao contrato principal celebrado pelo cliente, mas que não se confundem com a operação realizada.

Os *procedimentos bancários* ou *financeiros* são atividades destinadas a garantir o cumprimento de uma prestação contratual, assim, por exemplo, a emissão de um cartão de credito é elemento necessário ao serviço posto à disposição do cliente (crédito), sem o qual não poderá usufruir dos seus direitos. Não há fundamento em proceder à cobrança da tributação de um fato que é mero procedimento necessário à realização da atividade final.

Não podem ser objeto de incidência do ISS: a administração de cheques pré--datados (15.01); a abertura de contas em geral (15.02); os serviços de crédito (15.08); os serviços de devolução de títulos; operações de câmbio e todos aqueles que possuem uma natureza de atividade-meio à realização de serviço bancário ou financeiro. Entendemos que deva ser realizada aqui uma distinção entre o que é serviço prestado pela instituição financeira e as atividades necessárias ao cumprimento do contrato de serviços e aquelas atividades que passam a ser uma nova modalidade de serviço que se agrega as contrato original.

No primeiro caso, as atividades intermediárias não podem ser objeto de incidência do ISSQN, no segundo caso, entendemos existirem os elementos necessários e suficientes à tributação. Por exemplo, no contrato de fornecimento crédito, é imprescindível que sejam fornecidos os instrumentos para operacionalizar o crédito: como exemplo, o uso de um cartão de crédito. Aqui, por óbvio, não poderá ser tributada a emissão de um cartão. Agora digamos que o banco ofereça um conjunto de facilidades ao cliente ("cesta de serviços ou

---

examinados como um todo, compreendendo todas as etapas de sua realização" (ibidem, p. 209).

produtos", com respectivas tarifas), como exemplo, o fornecimento de segunda via do cartão de crédito, um cartão para dependente, e assim por diante. Nesse caso, existirão atividades que se conformam em atividades novas colocadas à disposição do cliente, que aceitará ou não, havendo, nesse caso, a possibilidade da incidência do ISSQN.

Em nossa opinião, a caracterização de atividades intermediárias intributáveis somente se reserva para as atividades contidas no contrato bancário ou financeiro principal sem tarifação destacada, toda a vez que existir tarifação individualizada, a atividade deve ser considerada prestação de serviço passível de tributação, visto que pode ser considerada fracionamento do contrato de serviços com *díscrimen* do preço devido pelo serviço. A intributabilidade de atividades intermediárias tarifadas significaria a aceitação da prática de fracionamento crescente da prestação de serviço como indução à não incidência tributária.

Não será, também, possível a tributação de atividades intermediárias à consecução de operações de competência reservada à União, tais como crédito, câmbio, seguro e títulos e valores mobiliários. As *operações* possuem previsão constitucional e se dirigem aos fatos-signo presuntivos de riqueza (créditos, câmbio, seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários), ou seja a circulação de renda. Não há possibilidade de realizar-se a cobrança de ISS sobre operações de câmbio, por exemplo.

3.2.7 Momento de incidência

A incidência do ISS ocorre no momento da prestação de serviço. Relevante no caso é diferenciar-se o momento da celebração do contrato do momento da efetiva prestação de serviço.

3.2.8 Âmbito territorial

A definição do local de incidência do ISS é um dos temas mais relevantes do imposto, especialmente em função da existência de milhares de municípios no País e de prestadores de serviço com atuação intermunicipal, interestadual e mesmo

nacional. Três questionamentos têm sido levantados quanto ao critério territorial do ISS: a) do local da prestação de serviço; b) do serviço prestado ao exterior; e c) da tributação na importação de serviços. Vejamos, pois, as soluções apontadas pela LC n. 116/2003.

3.2.8.1 Do local da prestação do serviço

O local da ocorrência do fenômeno da incidência da norma jurídico-tributária do ISS também tem suscitado inúmeras dúvidas na doutrina e jurisprudência. Estabelecia a LC n. 56/68 que o local da incidência era o do estabelecimento do prestador e, na falta deste, do domicílio do prestador. A única exceção apresentada era quanto ao serviço de construção civil, no qual se entendia por local da prestação o local da execução.

Conforme a LC n. 56/68:

> *Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço: a) a do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador; b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.*

Tal redação não foi alterada pelas sucessivas regulamentações do ISS, o que não impediu, contudo, o questionamento da determinação do critério espacial do tributo, especialmente em face da competição danosa entre municípios brasileiros por investimentos.

Assim, foi mantido o correto entendimento de que o serviço considera-se prestado no local do estabelecimento do prestador e, na falta deste, no domicílio do prestador. A LC n. 116/2003 estabeleceu que:

> *Art. 3º O serviço considera-se prestado e imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicilio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local.*

Tal regra foi, contudo, relativizada pelo art. 3º da LC n. 116/2003 apresentando uma lista bastante significativa de exceções à regra da sede ou domicílio do

prestador, tais como:

> *Art. 3º [...]*
>
> *I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;*
>
> *II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;*
>
> *III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;*
>
> *IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;*
>
> *V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;*
>
> *VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;*
>
> *VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;*
>
> *VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;*
>
> *IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;*
>
> *X – (VETADO)*
>
> *XI – (VETADO)*
>
> *XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;*
>
> *XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;*
>
> *XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;*
>
> *XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;*
>
> *XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;*
>
> *XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;*
>
> *XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no*

> *caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;*
> *XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;*
> *XX – do estabelecimento do tomador da mão de obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;*
> *XXI – da feira, exposição, congresso ou congênere a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;*
> *XXII – do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.*

Uma análise dos incisos I a XXII do art. 3º revela que estes eram particularmente os casos mais frequentes de elusão, ou seja, planejamento fiscal lícito, por parte das empresas e de disputa por investimentos por parte das administrações municipais ("guerra fiscal"). Outra característica está na sua vinculação a setores geralmente intensivos em mão de obra, com menor valor agregado e prestação efetiva fora do domicilio do prestador. O caso do inciso I do art. 3º será estudado em seguida ao tratarmos da importação de serviços. Os incisos II a XXII apresentam de modo geral uma característica comum:

Foram vetados os seguintes serviços (incisos X e XI):

> *X – (VETADO): da execução dos serviços de saneamento ambiental, purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.14 da lista anexa;*
> *XI – (VETADO): do tratamento e purificação de água, no caso dos serviços descritos no subitem 7.15 da lista anexa;*

É bastante interessante notar as razões extrafiscais para o veto ao disposto nos incisos X e XI, em razão do interesse público de universalização dos serviços de saúde pública.

A incidência do imposto sobre serviços de saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitários e congêneres, bem como sobre serviços de tratamento e purificação de água, não atende ao interesse público. A

tributação poderia comprometer o objetivo do Governo em universalizar o acesso a tais serviços básicos. O desincentivo que a tributação acarretaria ao setor teria como consequência de longo prazo aumento nas despesas no atendimento da população atingida pela falta de acesso a saneamento básico e água tratada. Ademais, o Projeto de Lei n. 161 – Complementar revogou expressamente o art. 11 do Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, com redação dada pela Lei Complementar n. 22, de 9 de dezembro de 1974. Dessa forma, as obras hidráulicas e de construção civil contratadas pela União, estados, Distrito Federal, municípios, autarquias e concessionárias, antes isentas do tributo, passariam ser taxadas, com reflexos nos gastos com investimentos do Poder Público.

Dessa forma, a incidência do imposto sobre os referidos serviços não atende o interesse público, recomendando-se o veto aos itens 7.14 e 7.15, constantes da Lista de Serviços do presente projeto de lei complementar. Em decorrência, por razões de técnica legislativa, também deverão ser vetados os incisos X e XI do art. 3º do Projeto de Lei".

No caso dos serviços bancários, financeiros, de planos de saúde, consórcios, administradoras de cartão de crédito e débito, os terminais eletrônicos ou as máquinas das operações efetivadas deverão ser registrados no local do domicílio do tomador do serviço.

A Lei Complementar nº 175, de 23.9.2020 determinou que o contribuinte dos serviços acima, deve declarar o ISS por meio de sistema eletrônico de padrão unificado em todo o território nacional. Caberá ao Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN (CGOA) determinar os leiautes e padrões a serem utilizados.

3.2.8.1.1 Conceito de estabelecimento prestador

Por fim, estabeleceu a LC n. 116/2003 em seu art. 4º o conceito de estabelecimento do prestador, de modo bastante amplo, entendendo-se este como o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, mesmo de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato de

quaisquer outras que venham a ser utilizadas. A própria jurisprudência já vinha trabalhando com a possibilidade de atração realizada pela presença de um "escritório de contato", gerando aqui, e não lá, a incidência do ISS[71].

Este dispositivo deve ser lido como um modo específico de aplicação do art. 126, III, do CTN que preceitua que: "a capacidade tributária independe: [...] III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional".

Estabeleceu o art. 4º da LC n. 116/2003:

> *Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.*

3.2.8.1.2 Comércio eletrônico

Os problemas relativos ao surgimento do comércio eletrônico se tornam cada vez mais relevantes. Imaginemos, por hipótese, que uma instituição financeira realize atividades de *home banking* e seja acessado por clientes nos mais diversos municípios, poder-se-ia questionar: onde terá ocorrido o local da prestação? Exigir-se a tributação conforme as normas de cada um dos municípios atendidos implicaria um aumento exponencial de cada um dos instrumentais e obrigações principais, o que afetaria diretamente os ditames constitucionais de livre iniciativa e eficiência de mercado. Talvez mesmo *softwares* de auxílio aos prestadores seria algo impensável para determinados setores, menos lucrativos.

O STF firmou entendimento de que incide o ISS no licenciamento ou cessão de direito de uso de softwares, no RE 688223/PR, julgado no Tema 590, com Repercussão Geral, com a seguinte tese: "*é constitucional a incidência do ISS no*

---

[71] Este estará agindo como uma espécie de "estabelecimento permanente". Sobre o assunto, CALIENDO, Paulo. Do conceito de estabelecimento permanente e sua aplicação no direito internacional tributário. In: TÔRRES, Heleno. *Direito tributário Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 529-564.

licenciamento ou na cessão de direito de uso de programas de computação desenvolvidos para clientes de forma personalizada, nos termos do subitem 1.05 da lista anexa à LC 116/2003."

3.2.8.1.3 Guerra fiscal (competição fiscal danosa)

A competição faz parte da essência do conceito de federalismo, contudo, o que se visa evitar é a competição fiscal danosa, ou seja, abusiva. Trata-se daquela que foge ao sentido geral da norma tributária e ameaça o sentido sistemático. A competição federativa busca possibilitar o surgimento de inovações de prática de governança (gestão eficiente) e governabilidade (governo legítimo) ótimas, indicando pelo exemplo e não pela dedução racional quais as condutas públicas capazes de trazer as melhores soluções para nossa experiência. A competição danosa é aquela que conduz a um desequilíbrio ilegítimo entre os competidores, uma assimetria de meios, uma injustificada diferença de oportunidades, que conduzirá a resultados diversos não pela virtude, mas pelo vício. No caso em questão, critica-se sobremaneira a possibilidade do uso de incentivos fiscais. Entendo que o uso de benefícios fiscais em si não constitui violação à federação, mas pressuposto desta, em face da necessária preservação da autonomia financeira. O que se combate é o uso irracional ou desmesurado de incentivos que acarretam tão somente o prejuízo ao erário, aos contribuintes, às firmas e ao próprio ambiente microeconômico que exige o respeito ao principio da livre concorrência, como respeito às estruturas de mercado eficientes, livres e justas.

3.2.8.2 Do serviço prestado ao exterior

Entendeu por bem o art. 2º da LC n. 116/2003 que o ISS não incide sobre a prestação de serviços para o exterior. A própria Constituição Federal, em seu art. 156, § 3º, II, já previa tal necessidade[72]. Tal dispositivo está em absoluta consonância

---

[72] RE 92.833 – *RTJ* 96.912. "ISS. Escritório de contato. *Competência tributária do Município, desde que caracterizada a ocorrência do fato gerador*". No mesmo sentido, *RTJ* 106/865.

com as regras de direito internacional e com os objetivos nacionais de promoção do comércio exterior. Vigora no direito internacional a noção de que os "impostos não devem ser exportados" (*no export taxes*), no entanto, é fundamental ao desenvolvimento nacional o incentivo às exportações, especialmente de serviços, pela sua característica de agregação de valor. Alcança-se, desse modo, uma saudável harmonia com os princípios de tributação no destino que caracterizam os impostos sobre consumo (IPI e ICMS).

Conforme art. 156, § 3º, II, da CF, com redação dada pela Emenda Constitucional n. 37, de 12 de junho de 2002:

> *Art. 156. [...]*
> 3 §*º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:*
> *[...]*
> *II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.*

Tal regra é, contudo, amenizada no caso de serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. Desse modo, se for realizada determinada atividade no Brasil para não residentes os efeitos serão no País. Assim, por exemplo, a abertura de conta para não residente no Brasil, com pagamento no exterior, deve ser tributada, por razões óbvias, no Brasil. Contudo, algumas situações podem gerar dificuldades. Desse modo, a administração de fundos para não residentes importa em relevante serviço prestado para o exterior e que se coaduna com o desejo de um mercado acionário nacional forte, integrado e competitivo em termos internacionais e que atraia capitais necessários ao suprimento de poupança interna.

É questionável a exclusão do conceito de exportação dos "serviços desenvolvidos do Brasil, cujo resultado aqui se verifique". A exigência de que os serviços sejam prestados integralmente em território estrangeiro fere a própria lógica da prestação de serviços em uma economia internacionalizada. Os serviços desenvolvidos no Brasil para execução no exterior fazem parte de uma plataforma geral de integração internacional. Dever-se-ia, no nosso entender,

aplicar interpretação conforme o ICMS, em que a agregação de valor nacional (insumos produzidos no país), desde que comprovadamente destinados à mercadoria a ser exportada não sofre a incidência do imposto. Desse modo, igualmente a exportação de serviços iniciada com o desenvolvimento de produtos no país com destino ao mercado externo não deveria sofrer a incidência de imposto[73].

Não há, no presente caso, nenhuma ofensa ao princípio da territorialidade[74], visto que a incidência não ocorrerá pela adoção de um princípio da universalidade ou da "prestação mundial", em analogia ao princípio da renda mundial. A tributação ocorrerá tão somente nos limites de sua prestação, ou seja, na base territorial do município[75].

Outro questionamento da maior relevância dirige-se ao conceito de "resultado", em algumas situações, tais como na consultoria financeira e de mercado de capitais. Poderíamos questionar: onde ocorre o "resultado". Este pode ser localizável em um País, destinando-se à apreciação de um *portfolio* internacional?

Outro exemplo de serviços realizados no País, mesmo que pagos a residentes no exterior é a abertura de contas em geral, inclusive conta corrente, conta de investimentos e aplicação e caderneta de poupança no exterior e a realização de serviços de operações de câmbio em geral, edição, alteração, prorrogação, cancelamento e baixa de contrato de câmbio; emissão de registro de exportação ou de crédito; cobrança ou depósito no *exterior*; emissão, fornecimento e cancelamento de cheques de viagem; fornecimento, transferência, cancelamento e demais serviços relativos a carta de crédito de importação, exportação e garantias recebidas; envio e recebimento de mensagens em geral relacionadas a operação de câmbio.

---

[73] XAVIER, Alberto Pinheiro. *Direito tributário internacional do Brasil*. São Paulo: Forense, 2016.

[74] Este princípio se encontra no art. 102 do CTN, que estabelece: "Art.102. A legislação tributária dos estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União". No mesmo sentido, REsp 26.827-1/SP, "a lei municipal não pode alcançar fatos geradores ocorridos no exterior, e o ISS só incide sobre serviços descritos na lista anexa do Dec.-lei 834/69, prestados nos limites do município, excepcionalmente em outros municípios brasileiros".

[75] TROIANELLI, Gabriel Lacerda; GUEIROS, Juliana. O ISS e exportação e importação de serviços. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS*: LC 116/2003. Curitiba: Juruá, 2009.

Determina o parágrafo único do art. 2º da LC n. 116/2003 que: “Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior”. Segundo o que viola a noção geral da norma legal, visto que esta não exige que sejam integralmente executados no Brasil e recebidos por empresa brasileira. O que a lei veda é a evasão fiscal e a simulação de serviços meramente pagos no país, mas produzidos e usufruídos em território nacional.

3.2.8.3 Da tributação na importação de serviços

Existe o entendimento de que até LC n. 116/2003 não existia previsão de competência tributária aos municípios para cobrança de ISSQN sobre os serviços prestados do estrangeiro ou cuja prestação tenha iniciado no exterior. A sistemática anterior previa, tão somente, no art. 12 do Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, a tributação no local do estabelecimento do prestador e, na falta deste, do domicílio do prestador. Como o serviço era prestado por estabelecimento não residente, não se cogitava da tributação por via do ISSQN deste serviço. Agora, por exemplo, se um banco nacional adquirir um serviço de desenvolvimento de *software* bancário ou de manutenção de uma empresa estrangeira para uso do país, mesmo que a sua elaboração e desenvolvimento ocorram no exterior, sua instalação e verificação de funcionamento serão no País e, portanto, acarretarão a incidência de ISSQN.

A LC n. 116/2003 altera radicalmente a situação existente, com a possibilidade de tributação dos serviços iniciados no exterior e a exoneração dos serviços a serem exportados. De modo diverso, dispunha a legislação anterior visto que, ao não prever a incidência na importação de serviços e a possibilidade tributação na sede do estabelecimento prestador, permitia a tributação na exportação e a não incidência na importação de serviços[76].

---

[76] Ver, sobre o assunto, o artigo de BARBOSA, Denis. Contratos de tecnologia, ISS e a LC 166. Disponível em: <http://denisbarbosa,addr.com/lc116.doc>. Acesso em: 23 de dezembro de 2003.

Bastante interessante é aquele caso no qual o serviço tem sua prestação iniciada no exterior e continua no Brasil, que nessa situação incidirá o ISS no Brasil. Como, por exemplo, no fornecimento, emissão, reemissão, renovação e manutenção de cartão magnético ou cartão de crédito de instituição financeira internacional com sede no Brasil e emissão gerada no exterior.

Cabe observar que a tributação das importações exigirá lei municipal específica para a cobrança, visto que lei complementar apenas delimita as normas gerais de instituição do tributo. No entanto, a não incidência do imposto sobre as exportações tem eficácia imediata.

Também é questionável o conceito de importação de serviços previsto no § 1º do art. 1º da LC n. 116/2003, segundo a qual "o imposto incide também sobre os serviços provenientes do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior". Cabe ressaltar a dúvida apresentada em relação a este tópico, visto que se mantém o questionamento sobre o significado da palavra "proveniência" de um serviço? Esta deve ser entendida como o domicílio do prestador ou é o local de execução?

Entendemos que o termo "proveniente" somente pode significar o local do "estabelecimento prestador". Cremos que o conceito de não residente utilizado na legislação do imposto sobre a renda, possa ser utilizado para resolver esse dilema. O conceito de residência é, de modo geral, o conceito aceito como centro primário de imputação subjetiva e deve, por tanto, definir o ponto de incidência subjetiva da norma.

3.2.9 Sujeitos ativo e passivo

O sujeito ativo é o município, em conformidade com o art. 156, III, da CF/88. Por sua vez, o contribuinte é o prestador de serviço, nos termos do art. 5º da LC n. 116/2003. Este diploma instituiu para o ISSQN também, mediante lei, a possibilidade de responsabilidade tributária a terceiro, vinculada ao fato gerador de respectiva obrigação. Determina a lei que será possível excluir a responsabilidade do contribuinte ou atribuir a este em caráter supletivo o cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

Conforme o art. 6º:

> *Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.*

No entanto, determina o § 1º do mesmo artigo que responsáveis são obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimo legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte. Consideram-se responsáveis taxativamente o tomador, também denominada de ISS retido ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País; e a pessoa jurídica, mesmo que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços previstos, conforme o § 2º, I e II, da LC n. 116/2003.

Estabelece o art. 6º, II que: "II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa".

O STF decidiu RE 1167509, em repercussão geral, que é inconstitucional a norma que prevê a obrigatoriedade de cadastro, em órgão da Administração municipal, de prestadores de serviços não estabelecidos no território do Município, impondo-se ao tomador o recolhimento do Imposto Sobre Serviços – ISS quando descumprida a obrigação.

3.2.10 Base de cálculo

A base de cálculo é determinada pelo preço do serviço[77]. O cálculo do ISSQN obedecia antes da LC n. 116/2003 as três modalidades, quais sejam: a) regime fixo; b) regime de estimativa; e c) apuração mensal.

---

[77] Art. 7º da LC n. 116/2003. Estabelecia de igual forma o art. 9º do DL n. 406/68: "Art. 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço".

De modo geral, existe a previsão do art. 128 do CTN:

> *Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*

Contudo, a previsão em norma geral para o ISSQN ocorre com a edição da LC n. 116/2003.

O *regime fixo* estava previsto no art. 9º, § 1º, do DL n. 406/68, ao estipular que, no caso de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto seria calculado por meio de alíquotas[78] *fixas* ou *variáveis*.

Preceitua o art. 9º, § 1º, do DL n. 406/68:

> 1§*º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes são compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.*

Esta situação era particularmente favorável aos profissionais liberais, visto que previa o art. 9º, § 3º, que os

> *[...] serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 d lista anexa foram prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável" (conforme redação dada pela Lei Complementar 56, de 15.12.1987).*

Claramente, o regime fixo se apresenta mais vantajoso para os profissionais liberais, visto que não precisam efetuar o recolhimento com base no valor do desempenho econômico e, no caso de sociedade de profissionais, seriam tributados

---

78 "Art. 5º Contribuinte é o prestador de serviço."

por integrante da sociedade. O regime fixo era muito mais vantajoso para os profissionais liberais pelos seguintes motivos: a) não estavam obrigados a efetuar o recolhimento de diferença de base de cálculo caso tivessem um desempenho econômico superior ao lançado pelas prefeituras e, principalmente, b) sendo sociedades uniprofissionais, o ISSQN será lançado por profissional integrante da sociedade. O STF decidiu sob o regime de repercussão geral no Tema 918 no RE 940769, por maioria, fixando a seguinte tese: "*É inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais na forma estabelecida por lei nacional*".

Apesar do entendimento da ocorrência de uma alteração fundamental, tal não se justifica em face da inexistência de cláusula revogatória explícita na LC n. 116/2003 do art. 9º do Decreto-lei n. 406/68.

3.2.11 Alíquota

A LC n. 116/2003 estabeleceu como alíquota máxima 5%, conforme se observa da leitura abaixo:

> *Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:*
> *I – (vetado);*
> *II – demais serviços, 5% (cinco por cento).*

No entanto, a alíquota mínima foi disciplinada pela Emenda Constitucional n. 37, no valor de 2%.

> *Art. 88. Enquanto lei Complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do* caput *do mesmo artigo:*
> *I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem-se os itens 32,33 e 34 da lista de Serviços anexa ao Dec.-lei 406, de 31 de dezembro de 1968;*
> *II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 37, de 2002)*

Questiona-se sobre a manutenção da alíquota mínima de 2%, em face da ausência de previsão expressa da LC n. 116/2003, entendendo, contudo, que não existe margem para questionamentos, não poderia haver aqui a ideia de supressão perante emenda constitucional somente pela sua omissão em lei complementar.

3.3 Imposto de transmissão de bens imóveis (ITBI)

3.3.1 Características

O denominado "Imposto de transmissão de bens imóveis (ITBI)" está previsto no art. 156, II, da CF/88, com a seguinte denominação completa: *imposto sobre a transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição*. Por motivos de praticidade, iremos utilizar a designação abreviada. Trata-se de um imposto municipal, real, direto e de função predominantemente fiscal. É um imposto real, incidindo sobre a transmissão da propriedade imóvel e sobre os direitos em garantia correspondentes, não importando a capacidade contributiva do contribuinte. É um imposto direto, dado que não ocorre a translação do encargo econômico para um contribuinte de fato. A repercussão econômica ocorre para o contribuinte de direito, não sendo previsto o repasse desse ônus. É um imposto predominantemente fiscal, porque incide sobre as operações de transferência de bens imóveis e sobre os direitos correlatos.

3.3.2 Evolução histórica

O ITBI tem como antecedente histórico o Alvará 03 datado de 1809, conhecido como o *Imposto da Sisa*. A primeira inclusão deste tributo no texto constitucional ocorreu na Constituição de 1891[79], em que competia aos Estados a tributação sobre a sobre transmissão de propriedade. Nesse período, tanto o imposto sobre a transmissão *causa mortis* quanto o imposto sobre a transmissão *inter vivos* estavam

---

[79] "Art. 9º É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: [...] 3º) sobre transmissão de propriedade".

unificados em um único tipo tributário. A Constituição de 1934 irá dividir os impostos em duas novas espécies, ambos de competência dos Estados, quais sejam: o imposto de transmissão de propriedade *causa mortis* e o imposto sobre a transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*[80].

A competência para instituir o ITBI passou a ser municipal com a EC n. 5, de 1961 e, posteriormente, retornou a união entre os dois impostos por meio da EC n. 18/65[81]. A CF/67 manteve esta incidência unificada[82]. Finalmente, a CF/88 irá proceder à divisão dos impostos em duas espécies: ITBI e ITCD.

3.3.3 Base normativa

O ITBI possui previsão constitucional no art. 156, II, da CF, bem como nos arts. 35 a 42. Nestes dispositivos, o imposto era de competência dos Estados e do Distrito Federal e incidia sobre todas as formas de transmissão de bens imóveis. Desse modo, a recepção destes dispositivos deve ser realizada respeitando-se o novo regime dual inaugurado pela CF/88.

Determina o art. 35 do CTN que:

> *Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:*
> *I – a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;*
> *II – a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;*
> *III – a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.*

O imposto deve ser instituído *in concreto* nas legislações municipais.

---

[80] Art. 8º, I, *c*.
[81] Art. 29, III.
[82] "Art. 24. Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: I – transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis".

3.3.4 Aspecto material

O ITBI possui duas condutas descritas como capazes de implicar a incidência do tributo: a transmissão de bens imóveis e a cessão de direitos a sua aquisição.

3.3.4.1 Da conduta tributada: transmitir bens imóveis.

O ITBI possui como hipótese de incidência a transmissão *inter vivos* da propriedade de bens imóveis, que se caracteriza conforme o art. 1.245 do Código Civil, mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis. Desse modo, enquanto não se registrar o título translativo, mantém o alienante como proprietário do imóvel.

Desse modo, o modelo de transmissão da propriedade no Brasil segue um sistema misto, no qual dois elementos são fundamentais para a transmissão da propriedade[83]: i) um negócio causal que objetive a transmissão da propriedade; e ii) a transcrição no Registro de Imóveis do título translativo. Assim, a mera promessa[84] ou compromisso[85] de compra e venda de imóvel sem o respectivo registro não se constitui em hipótese de incidência do ITBI. Igualmente, não se constituem hipótese de incidência do ITBI o comodato e a locação.

3.3.4.1.1 Título causal de qualquer natureza

Determina o art. 156, II, da CF/88 que o título causal que der origem a transmissão da propriedade pode possuir a natureza de qualquer ato ou negócio jurídico. Desse modo, mantém o nosso sistema fidelidade ao modelo intermediário de separação dos planos dos negócios jurídicos na transferência da propriedade imóvel, de tal sorte que a eficácia da tradição fica relacionada à eficácia do negócio jurídico antecedente. Modelo diverso é o germânico que adota a teoria da abstração de planos, que torna o negócio causal antecedente irrelevante, e o modelo francês,

---

[83] SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 1.092.
[84] REsp 264.064, Rel. Min. Garcia Vieira, julgamento em 14-11-2000.
[85] RE 260.670, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 18-4-2000. Ver, também, REsp 1.066/RJ; REsp 57.641/PE; STF Rep. 1.211/RJ.

que torna a formalidade do registro irrelevante, de tal sorte que a própria compra e venda transfere a propriedade antes do registro, com eficácia inter partes[86].

3.3.4.1.2 Ato oneroso

O ITBI é incidente sobre atos onerosos de transmissão da propriedade e não sobre a transmissão a título gratuito que pode dar origem ao ITCD, por força da ocorrência do negócio jurídico da doação.

3.3.4.1.3 Bens imóveis por natureza ou acessão física

Este dispositivo possui fundamento tanto no antigo Código Civil[87], já no Código Civil em vigor determina que são bens imóveis o solo e tudo que se incorporar natural ("por natureza") ou artificialmente ("acessão física")[88].

3.3.4.1.4 Direitos reais sobre coisa alheia, exceto os de garantia

Os direitos reais sobre coisa alheia estão previstos no art. 1.225 do Código Civil. São direitos reais sobre coisa alheia: i) a propriedade; ii) a superfície; iii) as servidões; iv) o usufruto; v) o uso; vi) a habitação; vii) o direito do promitente comprador do imóvel; viii) o penhor; ix) a hipoteca; x) a anticrese; xi) a concessão de uso especial para fins de moradia; e xii) a concessão de direito real de uso. Destes, o penhor, a hipoteca e a anticrese são modalidades de direitos reais de garantia e, portanto, não são fato gerador do ITBI. Os direitos reais sobre imóveis só se adquirem

---

[86] Cf. COUTO E SILVA, Clóvis do. *A obrigação como processo*. São Paulo: José Bushatsky, 1976, p. 52.
[87] "Art. 43. São bens imóveis: I – o solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo; (Redação dada pelo Decreto do Poder Legislativo n. 3.725, de 15.1.1919) II – tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura, ou dano; III – tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento ou comodidade."
[88] "Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente. Art. 81. Não perdem o caráter de imóveis: I – as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local; II – os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem."

com o respectivo registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos[89].

3.3.4.2 Da conduta tributada: cessão de direitos à sua aquisição

As cessões de direitos à aquisição de bens imóveis não são formas translativas da propriedade e, portanto, foram levadas ao âmbito de incidência do ITBI como forma de evitar-se a utilização desse subterfúgio como modo de elisão à incidência do ITBI. Salvo contrário, poder-se-ia utilizar do expediente de sucessivas cessões sem a incidência do ITBI sobre a transmissão final. São exemplos de cessão de direitos: as de posse; de direitos hereditários; de compromisso de compra e venda, entre outros.

3.3.5 Aspecto temporal

O ITBI incide no momento da transcrição no respectivo Registro de Imóveis, visto que a sua hipótese de incidência é a transmissão da propriedade e esta ocorre com o respectivo registro. A jurisprudência tem se deparado com o problema da incidência no momento da assinatura da Escritura Pública de Compra e Venda, sendo que o STJ já decidiu pela sua incidência no momento do registro[90].

A escritura pública teria somente o condão de gerar efeitos contra terceiros (*erga omnis*) e não de proceder a transferência da propriedade, que somente pode ocorrer com o registro, de tal forma a evitar-se os fenômenos da sobreposição de títulos de propriedade. Igualmente não se justifica a antecipação do momento temporal de incidência do ITBI por força da expressão: *a qualquer título*, como sendo capaz de alcançar todos os negócios jurídicos causais de transferência da propriedade (promessa ou compromisso de compra e venda). Esta expressão, conforme já explicitado anteriormente, somente tem o condão de afastar a aplicação completa da teoria da abstração da transferência da propriedade no direito nacional.

---

[89] CC, art. 1.227.

[90] REsp 863.893/PR, Rel. Min. Francisco Falcão, julgamento em 17-10-2006.

3.3.6 Aspecto espacial

O ITBI incide sobre os negócios jurídicos que transmitem a propriedade no âmbito do território do município, pouco importando se esta ocorre sobre imóveis urbanos ou rurais. Assim, compete ao município da situação do bem cobrar o tributo, conforme o art. 156, § 2º, II, da CF/88.

3.3.7 Aspecto pessoal

O sujeito ativo do ITBI é o município, enquanto o seu contribuite[91] será:

i) o adquirente na transmissão de bens imóveis ou direitos reais adquiridos; e

ii) o cedente na cessão de direitos à sua aquisição.

São responsáveis solidariamente os tabeliães, escrivães, notários, oficiais de Registro de Imóveis e demais serventuários, pelo cumprimento da obrigação tributária principal devida sobre os atos por eles praticados em razão de seu ofício, por força do art. 135, VI, do CTN.

São imunes as instituições religiosas, os partidos políticos, os sindicatos e suas fundações e a União, estados, Distrito Federal e municípios, nos termos do art. 150, IV, da CF/88. As instituições de educação[92] e assistência social mantêm a sua imunidade, condicionada às exigências de respeito ao art. 14 do CTN.

---

[91] Art. 42 do CTN.

[92] RE 235.737/SP, Rel. Min. Moreira Alves, julgamento em 13-11-2001. Assim "Recurso extraordinário. SENAC. Instituição de educação sem finalidade lucrativa. ITBI. Imunidade. – Falta de prequestionamento da questão relativa ao princípio constitucional da isonomia. – Esta Corte, por seu Plenário, ao julgar o RE 237.718, firmou o entendimento de que a imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (artigo 150, VI, 'c', da Constituição) se aplica para afastar a incidência do IPTU sobre imóveis de propriedade dessas instituições, ainda quando alugados a terceiros, desde que os aluguéis sejam aplicados em suas finalidades institucionais. – Por identidade de razão, a mesma fundamentação em que se baseou esse precedente se aplica a instituições de educação, como a presente, sem fins lucrativos, para ver reconhecida, em seu favor, a imunidade relativamente ao ITBI referente à aquisição por ela de imóvel locado a terceiro, destinando-se os aluguéis a ser aplicados em suas finalidades institucionais. Recurso extraordinário não conhecido."

3.3.8 Da imunidade do ITBI na integralização de capital das pessoas jurídicas

A CF/88 estabeleceu de modo genérico a proteção às operações de capitalização de empresas por meio da integralização de ativos com a utilização de patrimônio imobiliário e com a regra de não incidência do ITBI nas suas operações. Dessa forma, a imunidade alcançará tanto as operações de integralização de capital quanto a transmissão de direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica. Trata-se de um verdadeiro estímulo à criação e reorganização empresarial, visto que a empresa poderá desta forma dispor de bens para a procura de crédito, financiamento ou contratos tendo uma garantia real para a busca de comprometimento.

O uso deste tipo de imunidade como forma de planejamento tributário tem sido reafirmado por meio de diversos trabalhos, que ressaltam o uso da forma de pessoas jurídicas como meio de escapar da tributação da pessoa física que aliena um imóvel. Para obstar este uso, diversas prefeituras condicionaram ao uso do benefício às integralizações que revertessem a propriedade, em caso de cisão, fusão ou incorporação, ao proprietário original, sob pena de impossibilidade de utilização da imunidade constitucional do ITBI. Não há, contudo, no texto constitucional, a possibilidade de limitação da utilização desta regra de imunidade, contudo, tal situação não permite a utilização protegida do abuso de formas ou da simulação com o objetivo de fraudar ou prejudicar terceiros ou a coletividade.

3.3.9 Aspecto quantitativo

3.3.9.1 Base de cálculo

A base de cálculo do ITBI é o valor venal do bem imóvel ou dos direitos transferidos. No caso de cessão de bens imóveis, a base de cálculo será o valor dos direitos cedidos e não do valor do imóvel em referência.

O valor venal pode ser considerado o valor de mercado do bem, ou seja, o preço de mercado em condições normais. Dessa forma, este valor não corresponde necessariamente ao valor objeto da transação ou que consta no negócio jurídico

translativo. Cabe ressalvar que se tem discutido da unidade valorativa deste valor em relação ao IPTU e mesmo a legislação de alguns municípios se referem explicitamente esta planta de valores como referência. Entendemos, no entanto, que a legislação fala do preço de mercado que é dinâmico em relação ao cadastro do imóvel na planta de valores municipal que é um componente estático e sujeito a desatualizações e, logo, deve prevalecer o critério dinâmico de aferição da base de cálculo do ITBI, com a preponderância do valor real sobre o formal. O que não se pode considerar é a imposição de uma tributação superior ao valor normal de mercado. Conforme a Súmula 108 do STF o valor do imóvel deve ser aquele do tempo da alienação e não da promessa de compra e venda.

3.3.9.2 Alíquota

A alíquota do ITBI é proporcional ao valor do bem imóvel, não se admitindo a sua incidência progressiva sobre o valor do imóvel, conforme já decidiu o STF[93].

[93] RE 259.339/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 9-5-2000. Assim: "ITBI: progressividade: L. 11.154/91, do Município de São Paulo: inconstitucionalidade. A inconstitucionalidade, reconhecida pelo STF (RE 234.105), do sistema de alíquotas progressivas do ITBI do Município de São Paulo (L . 11.154/91, art. 10, II), atinge esse sistema como um todo, devendo o imposto ser calculado, não pela menor das alíquotas progressivas, mas na forma da legislação anterior, cuja eficácia, em relação às partes, se restabelece com o trânsito em julgado da decisão proferida neste feito". Ver, também, RE RE 227.033/SP e RE 234.105/SP.

4.

Regime de apuração do Simples Nacional

A Constituição Federal, em especial no art. 146, estabeleceu a obrigação constitucional de tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte. Determina o texto constitucional que:

> *Art. 146. Cabe à lei complementar:*
> *[...]*
> *III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*
> *[...]*
> *d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003).*

Tal mandamento é corolário do disposto no Título VII "Da ordem econômica e financeira", que em seu Capítulo I trata dos "Princípios Gerais da Atividade Econômica" e estabelece o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte como um dos pilares da ordem econômica, ao assim dispor:

> *Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:*
> *[...]*
> *IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 6, de 1995).*

O texto constitucional determinou, portanto, a exigência de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. Assim surgiu, também em 2003, o regime de tributação que unifica cobrança de impostos e contribuições dos entes públicos em uma única alíquota, por meio da Lei Complementar n. 123/2003, denominando o regime de "Simples Nacional".

O Simples Nacional é o regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte (ME e EPP) e tem por objetivos:

– reduzir a carga tributária das ME e EPP, dando maior competitividade às referidas empresas frente aos grandes conglomerados;

– permitir a geração de renda e emprego;

– diversificar a base produtiva da ordem econômica; e, entre outros,

– permitir uma maior inclusão social, por meio do combate às desigualdades regionais e sociais.

Tal regime visa ao recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios mediante regime único de arrecadação, por meio da aplicação de alíquota variável, conforme atividade (industrial, comercial ou serviços) e nível de faturamento sobre a receita bruta. O regime inclui o IRPJ, CSLL, Cofins, PIS/Pasep, Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), a cargo da pessoa juridical (art. 22 da Lei n. 8.212/91), IPI, ICMS e ISS. Trata-se de um regime de apuração facultativo para o contribuinte, porém, depois de escolhido será irretratável para todo ano calendário.

Podem optar pelo regime todas empresas, sociedades empresárias, sociedade simples, empresa individual de responsabilidade limitada (Eireli) e empresários, nos termos do art. 966 do CC, ou seja, o Microempreendedor Individual (MEI), que cumprirem requisitos objetivos e subjetivos. São requisitos objetivos a exigência de faturamento máximo, para fins de opção, excluindo-se as grandes empresas dessa faculdade. Estas devem se caracterizar ou como micro ou pequena empresa, nos termos da LC n. 123/2006 e da LC n. 155/2016. Será microempresa aquela que auferir até R$ 360.000,00. Considera-se empresa de pequeno porte aquela que aufira em cada ano-calendário, receita bruta superior a R$ 360.000,00 e igual ou inferior a R$ 4.800.000,00, conforme a LC n. 155/2016.

Conceito de pequena empresa, para fins de opção no Simples Nacional	
Antes da LC n. 155/2016	Depois da LC n. 155/2016, a partir de 1º de janeiro de 2017
Receita bruta anual superior a R$ 360.000,00, por ano-calendário	
inferior ou igual a R$ 3.600.000,00	superior ou igual a R$ 4.800.000,00

Não podem fazer juz ao tratamento jurídico diferenciado pelo Simples Nacional a pessoa jurídica:

– de cujo capital participe outra pessoa jurídica;

– que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;

– de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa do Simples Nacional, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite previsto para a caracterização de empresa de pequeno porte;

– cujo titular ou sócio participe com mais de 10% do capital de outra empresa do Simples Nacional, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite previsto para a caracterização de empresa de pequeno porte;

– cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite legal;

– constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;

– que participe do capital de outra pessoa jurídica;

– que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;

– resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos cinco anos-calendário anteriores;

– constituída sob a forma de sociedade por ações; e

– cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade.

As startups conquistaram um regime diferenciado, denominado de Inova Simples, por meio da Lei Complementar nº 182, de 1º.6.2021. Conforme esta lei, são enquadradas como startups as organizações empresariais ou societárias, nascentes ou em operação recente, cuja atuação caracteriza-se pela inovação aplicada a modelo de negócios ou a produtos ou serviços ofertados.

O STF fixou a tese em regime de repercussão geral de que "*É constitucional a imposição tributária de diferencial de alíquota do ICMS pelo Estado de destino na entrada de mercadoria em seu território devido por sociedade empresária aderente ao Simples Nacional, independentemente da posição desta na cadeia produtiva ou da possibilidade de compensação dos créditos*."[1]

[1] RE 970821, com repercussão geral.

5.

Teoria geral das contribuições sociais

5.1 Natureza jurídica

O tema das contribuições sociais suscitou um acalorado debate sobre a natureza das contribuições sociais, tanto no Direito nacional quanto no direito comparado. Uma das questões centrais sempre foi a pertinência de sua caracterização como uma espécie tributária ou não tributária.

A natureza das contribuições sociais é motivo de viva controvérsia em direito tributário, sendo entendidas por parte da doutrina como parafiscais ou ditas paraestatais. O equívoco profundo desta qualificação acarretou longo período de prejuízos ao contribuinte e às finanças públicas, de tal sorte que elucidar a definição, relevância e efeitos da sua conceituação possui elevada relevância prática e teórica.

5.1.1 Parafiscalidade

Inicialmente, diversos autores nacionais e estrangeiros cogitaram de sua classificação como de um tributo parafiscal. O termo "parafiscalidade" tem a sua origem no Inventário Schuman (*Inventaire de la Situation Financière*), de 1947. O termo tem recebido diversas definições no Direito brasileiro e no direito comparado, bem como uma evolução histórica no seu sentido, especialmente com um esvaziamento semântico do conceito original.

O termo surge em um contexto de mudança das funções típicas do Estado Contemporâneo, que ao lado das atividades clássicas de prover segurança e administrar a justiça passava cada vez mais a atuar de modo dirigente na ordem econômica, planejando, intervindo e controlando setores econômicos. Esta nova atividade exigiria uma nova conformação administrativa capaz de dar a agilidade necessária às novas funções, delegando competências e criando formas descentralizadas de atuação.

Essas novas funções implicaram novas formas de financiamento das novas atividades e uma perplexidade sobre a natureza e regime jurídico a que estariam subordinadas estas novas figuras das finanças públicas.

A parafiscalidade se constitui em um dos temas mais debatidos e incompreendidos no direito tributário nacional e mesmo no direito comparado, o que

é demonstrado pelo uso e abuso da denominação para definir toda uma classe de tributação livre dos controles e garantias ao contribuinte. Tal como um câncer, o conceito se espalhou permitindo o acesso a uma classe fenomenal de novas receitas tributárias sem as amarras que as limitações ao poder de tributar foi impingindo aos impostos e taxas. O acesso indiscriminado, mais facilitado a toda uma nova classe de receitas em um Estado cada vez mais intervencionista, somente poderia ter levado a hipertrofia estatal verificada em diversos países europeus. Dada a utilização não criteriosa do termo e da teoria, cremos fundamental esclarecer exatamente o uso do conceito no direito estrangeiro e nacional.

O primeiro a utilizar o termo na doutrina foi *Laufenburger* em sua obra sobre o *O ponto de vista teórico da parafiscalidade* (*A propós du point de vue théorique de la Parafiscalité*), publicado na *Revue de Science et Législation Financiéres*[1].

Apesar de alguns autores identificarem a origem do instituto no fascismo italiano, o termo será utilizado pela primeira vez em França, sendo que não representa um fenômeno particular do fascismo italiano, mas de toda a forma de atuação interventiva descentralizada do Estado no âmbito econômico e social. A expressão "taxa parafiscal" (*taxes parafiscales*) foi utilizada diretamente no Direito francês pelo Conselho de Estado, em 11 de maio de 1954. Em conformidade com o Conselho, "taxas parafiscais são exações obrigatórias, que recebem uma afetação específica e que tenham sido estabelecidas mediante um ato de império, com o fim de ordem econômica, profissional ou social e que não respeitam, total ou parcialmente, as regras gerais orçamentárias ou tributárias em relação ao estabelecimenta da taxa, a regulação de sua gestão ou quantia, o procedimento para seu financiamento ou o controle de seu emprego". Na legislação francesa, foi adotada pela primeira ver em 1959[2].

O grande estudioso da matéria foi o autor italiano Morselli que defendeu a existência de uma fiscalidade institucional paralela à fiscalidade estatal clássica,

---

[1] *Revue de Science et Législation Financiéres*, 1951, v. 43, p. 340.

[2] Cf. Ordonnance n. 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances, art. 4: "les taxes parafiscales, perçues dans un intérêt économique ou social au profit d'une personne morale de droit public ou privé autre que l'Etat, les collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs, sont établies par décret en Conseil d'Etat, pris sur le rapport du ministre des finances et du ministre intéressé. La perception de ces taxes au-delà du 31 décembre de l'année de leur établissement doit être autorisée chaque année par une loi de finances".

realizada por meio de entidades socioeconômicas autônomas regidas por normas específicas[3]. A tese central de Morselli era de que ao lado das tarefas públicas próprias do Estado liberal de direito, que tinham um conteúdo claramente político ou primário, de defesa da ordem pública, da segurança nacional e da administração da justiça, estava surgindo um novo Estado Intervencionista, que tinha outras finalidades públicas que estava sendo criada, com caráter econômico-social (educação, seguridade social, regulação do mercado econômico, entre outros). Dessa forma, as novas tarefas necessitavam de meios de financiamento totalmente novos e específicos, regidos por princípios jurídicos distintos.

O financiamento das atividades públicas clássicas deveria ser regido pelo princípio da capacidade contributiva, dada a natureza universalizante deste princípio. Assim, o financiamento de tarefas gerais que interessariam a todos os contribuintes deveria ser suportado por todos os contribuintes, com a equânime distribuição do encargo fiscal. Tal modelo fiscal não implicaria questionamentos sobre o benefício auferido por cada contribuinte, de tal modo que o critério mais relevante é a atenção à justa distribuição da carga de sacrifício que cada cidadão individualmente suportará para financiar o Estado de direito.

As novas atividades, por sua vez, exigem um novo critério de repartição do ônus no financiamento do Estado Interventor, esse princípio distinto será denominado de princípio do benefício, em oposição ao princípio do sacrifício. Assim, serão unicamente obrigados a pagar essas imposições aqueles que se beneficiam ou têm interesse na atividade concreta desenvolvida pelo ente público em questão, seja esta atividade relacionada ao financiamento da seguridade social, dos Conselhos Corporativos, das atividades sociais e econômicas do Estado etc.

De um lado, teríamos o princípio da capacidade contributiva aplicável aos tributos de financiamento das tarefas tradicionais do estado de direito e, de outro, lado, teríamos as novas imposições finalísticas denominadas de impostos especiais ou "econômico-sociais". Assim, de um lado, teríamos uma fazenda pública principal ou tradicional e ao lado uma fazenda pública institucional ou complementar a anterior, fundada em um princípio jurídico distinto.

---

[3] MORSELLI, E. Punto di vista teórico della parafiscalitá. *Archivio Finanziario*, PC, 1960,

A tese de Morselli foi compartilhada por diversos autores, tais como C. Lega; S. Buscema; M. Martín, entre outros, contudo estes fundamentos expostos por Morselli receberam uma vigorosa crítica por parte da doutrina por diversas razões. A primeira crítica que foi dirigida a esta divisão decorre do fato de que inexistem diferenças substanciais entre tributos e exações parafiscais, visto que são exigências de ordem obrigatória, decorrentes do poder de império e que visam ao financiamento das atividades públicas. A destinação especial e a vinculação de receitas não implicam uma distinção fundamental capaz de orientar a delimitação de um objeto distinto, mas tão somente a classificação em uma espécie distinta de tributo.

Igualmente, não se pode originar uma criação distinta com base na percepção de que o princípio orientador da cobrança não seja o sacrifício geral, mas o benefício particular, visto que esta referibilidade direta e a vinculação específica estão no âmago de outra classe tradicional de tributos: as taxas. Talvez o principal erro estaria em considerar a capacidade contributiva como o único princípio condutor da tributação, dado que, no caso das taxas, o princípio a ser procurado não é o da capacidade econômica, mas da retributividade ou da equivalência. Alguns autores alertam que o princípio condutor da tributação no Estado contemporâneo seja o princípio da capacidade contributiva e que qualquer ofensa a este princípio implicaria o vício de inconstitucionalidade. Tal entendimento se dirige igualmente para as imposições institucionais de natureza econômica ou social, mesmo que advindas da fazenda complementar. A par de podermos aceitar este argumento, não cremos que seja necessário, visto que existem tributos vinculados, com referenciabilidade direta e que são admitidos constitucionalmente sem problemas, tais como as taxas e as contribuições de melhoria.

Tampouco pode se alegar que o critério de justiça perseguido seja distinto, visto que no caso dos impostos e das taxas igualmente podemos encontrar critérios convivendo em maior harmonia, no caso a justiça distributiva e a justiça comutativa. Considerando esta apresentação geral da teoria da parafiscalidade, vejamos as diversas acepções que o termo recebeu na doutrina.

Existem no mínimo três sentidos para o termo *parafiscalidade*. O primeiro sentido é indicando o conjunto de imposições obrigatórias para o financiamento de pessoas jurídicas não estatais (públicas ou privadas), coletividades locais e demais

estabelecimentos que cumprem uma função pública. Na França, este tipo de imposição foi suprimida pela Lei Orgânica das Finanças Públicas (*loi organique relative aux lois de finances*) a partir de 2001[4] e transformada em taxas ordinárias (*taxe ordinaire*)[5]. Este é o sentido adotado na Espanha também, por meio da discussão sobre as taxas[6].

O segundo sentido é o de contribuições para o financiamento da seguridade social. As cotizações sociais se diferenciam dos impostos pela finalidade, enquanto os impostos financiam as atividades gerais, as contribuições sociais sustentam o sistema de seguridade social. Este é o sentido empregado em diversos países, como em Bélgica.

O terceiro, mais amplo e mais adequado, adotado pelo Conselho de Estado francês, significa todo o conjunto de imposições obrigatórias, instituídas por ato de império com conteúdo finalístico e vinculado, não sujeitos às regras de limitação ao poder de tributar a que estão submetidas das exações clássicas do Estado liberal (impostos e taxas).

Pouco a pouco o fascínio pelo uso de um instrumento flexível e liberto das amarras das limitações ao poder de tributar demonstrou toda a sua prejudicialidade ao direito dos contribuintes e à coerência do estado de direito enquanto um todo. As reiteradas ofensas aos princípios basilares da segurança jurídica, da repartição rígida de competências, da neutralidade concorrencial praticamente empurraram o conjunto dos sistemas financeiros modernos a extinguir a separação entre Fazenda principal e complementar, entre tributos e imposições parafiscais, relegando o tema às prateleiras da história do direito tributário.

O uso do termo *parafiscalidade* para designar exações fiscais, além de provocar incompreensões traz em si uma carga de sentido que aconselha evitar claramente o seu uso, não sendo capaz de se dirigir às espécies tributárias de nenhum gênero no Direito brasileiro, salvo como pálida expressão do sentido que um

[4] Cf. Loi organique de finances, du 1er août 2001.
[5] Cf. Code général des impôts de France. In: "Deuxième Partie: Impositions perçues au profit des collectivités locales et de divers organismes".
[6] QUERALT, Juan Martin. Las haciendas paralelas a la del Estado en el Derecho Español. El caso de la administración institucional de servicios socio-profesionales. *Anales de Derecho*, n. 1, 1977, p. 27-48.

dia significou o tema. Poderíamos dizer que a Constituição de 1988 extinguiu a parafiscalidade em nosso país e esta não sobrevive nem residualmente.

A parafiscalidade no Brasil tem sido identificada em duas situações distintas:

– nas exações praticadas por sujeitos de direito público ou privado, que realizam funções de interesse público e, por isso, recebem a delegação da capacidade tributária ativa e são destinatários da receita arrecadada para a utilização em suas finalidades, com a previsão em orçamento distinto do orçamento fiscal geral;

– como exações praticadas por uma classe restrita e nominada de sujeitos de direito nominados como paraestatais. Neste caso, a parafiscalidade sobrevive como um resquício do sistema anterior, especialmente em relação às contribuições de interesse de categorias profissionais, denominadas de corporativas (Crea, por exemplo) e das contribuições econômicas do Sistema "S" (Sesi, Senai, Sesc etc.) .

Entendemos que a utilização do termo *parafiscalidade* para designar qualquer uma das situações acima é perigosa e prejudicial, porque sugere uma fiscalidade paralela ou, pior, livre dos controles e proteções do sistema constitucional de limitações ao poder de tributar. Em nenhum dos casos citados acima tal situação é verdadeira, inexistindo uma fiscalidade à margem dos grandes princípios constitucionais tributários: segurança jurídica, isonomia, capacidade contributiva e neutralidade concorrencial.

No direito tributário brasileiro, as contribuições sociais foram ora tratadas como tributos, ora tratadas como uma espécie distinta de imposição estatal, prevalecendo ao final e atualmente a sua clara delimitação como uma espécie tributária ao lado dos impostos, das taxas, das contribuições de melhoria e dos empréstimos compulsórios.

O STF tratou da natureza das contribuições sociais no RE 86.595, ao decidir sobre a interpretação da EC n. 18/65, que aparentemente as excluía do Sistema Tributário Nacional, ao dispor em seu art. 1º que: "O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e nos limites das respectivas competências, em lei federal, estadual ou municipal". Ao julgar a matéria, deliberou a Corte que o caso do prazo prescricional aplicável

Funrural, quinquenal (CTN) ou vintenário (Decreto-lei n. 69.919/72) que determinou que as contribuições possuíam natureza tributária. Com mais precisão, o voto do Min. Moreira Alves afirmou no presente caso: "portanto, de 1966 a 1977 as contribuições (do Decreto-lei n. 27 à Emenda Constitucional n. 8), contribuições como devida ao Funrural tinham natureza tributária e deixaram de tê-la com a Emenda n. 8".

Determinava o art. 1º do Decreto-lei n. 27 que faziam parte do Sistema Tributário Nacional as contribuições sindicais, as quotas de previdência, as contribuições para o FGTS e outras contribuições relativas ao outros fins sociais criados por lei7. Tal entendimento havia sido mantido pela EC n. 1/69 que dispunha claramente sobre a presença das contribuições relativas à previdência social no âmbito tributário, ao assim preceituar:

> *Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre: [...]*
> *§ 2º A União pode instituir: [...]*
> *I – contribuições, nos têrmos do item I dêste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interêsse da previdência social ou de categorias profissionais; [...].*

No mesmo voto, contudo, entendeu o Min. Moreira Alves que as contribuições sociais perderam a sua natureza tributária em face do disposto na EC n. 8/77, que alterou a redação do supracitado artigo, modificando a redação sobre as contribuições sociais no dispositivo, que passou a ter a seguinte redação:

---

[7] Decreto-lei n. 27/66: "Art. 1º Fica acrescido à Lei número 5.172, de 25 de outubro de 1966, o seguinte artigo, que terá o número 218, passando o atual art. 218 a constituir o art. 219: Art. 218. As disposições desta lei, notadamente as dos arts. 17, 74, § 2º, e 77, parágrafo único, bem como a do art. 54 da Lei n. 5.025, de 10 de junho de 1966, não excluem a incidência e a exigibilidade. I – da 'contribuição sindical', denominação que passa a ter o impôsto sindical de que tratam os arts. 578 e seguintes da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no art. 16 da Lei n. 4.589, de 11 de dezembro de 1964; II – das denominadas 'quotas de previdência' a que aludem os arts. 71 e 74 da Lei n. 3.807, de 26 de agosto de 1960, com as alterações determinadas pelo art. 34 da Lei n. 4.863, de 29 de novembro de 1965, que integram a contribuição da União para a Previdência Social, de que trata o art. 157, item XVI, da Constitução Federal; III – da contribuição destinada a constituir o 'Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural', de que trata o art. 158 da Lei n. 4.214, de março de 1963; IV – da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, criada pelo art. 2º da Lei n. 5.107, de 13 de setembro de 1966; V – das contribuições enumeradas no § 2º do art. 34 da Lei n. 4.863, de 29 de novembro de 1965, com as alterações decorrentes do disposto nos arts. 22 e 23 da Lei n. 5.107, de 13 de setembro de 1966, e outras de fins sociais, criadas por lei."

> *Art. 21. [...]*
> *§ 2º [...] I – contribuições, observada a faculdade prevista no item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social.*

Para tornar ainda mais forte este entendimento, houve a alteração no art. 43 da EC n. 1/69, que determinou que: "Art. 43. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente: I – tributos, arrecadação e distribuição de rendas" e em dispositivo apartado aquele que trata dos tributos "X – Contribuições sociais para custear os encargos previstos nos artigos 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, § 1º, 175, § 4º e 178. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 8, de 1977)", tornando clara a distinção entre tributos e contribuições sociais.

Diversos autores se insurgiram contra esta interpretação, alegando que as contribuições nem mesmo tinham sido excluídas do capítulo do Sistema Tributário Nacional. Contudo, o STF, no julgamento do supracitado RE 86.595 expressamente opinou em sentido diverso, como podemos ver da leitura do voto do Min. Moreira Alves:

> Por isso mesmo, e para retirar delas o caráter de tributo, a EC 8/77 alterou a redação desse inciso, substituindo a expressão "interesse da previdência social" por "e para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social" [...] e que indica, sem qualquer dúvida, que estas contribuições não se enquadram entre os tributos, aos quais já aludia, e continua aludindo, o inciso I desse mesmo art. 43[8].

Assim, podemos compreender que, no período de 1966 a 1977, as contribuições possuíram caráter tributário e fiscal e, a partir de 1977, passaram ter natureza parafiscal, para posteriormente, em face da CF de 1988, passarem novamente a ter natureza tributária. Esta compreensão se tornou absolutamente clara com a redação do novo texto constitucional, incluindo-as no capítulo do Sistema Tributário Nacional e as submetendo ao regime das normas gerais de direito tributário. Dispôs o texto constitucional da seguinte forma:

---

[8] Ver ainda no mesmo sentido o RE 100.790, de 1984.

> *Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.*

Esse entendimento foi confirmado pelo julgamento do STF sobre a constitucionalidade da CSLL no RE 146.733, de 1992, não restando mais dúvidas em nosso sistema.

5.1.2 Conceito constitucional de contribuições

Dentre as diversas características das contribuições sociais ou especiais, nenhuma trouxe maior questionamento do que a sua autonomia perante as outras espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria. De tal modo que antes de tratar de outros elementos marcantes deste tipo tributário cabe analisar este aspecto.

A expressão contribuições especiais tem sido utilizada para denominar toda a classe de contribuições referentes a um benefício especial ao contribuinte, decorrente de uma ação estatal.

Acreditamos que o texto constitucional estabeleceu um conceito constitucional de contribuições, determinando os requisitos de constitucionalidade desse tributo, fundado nos princípios da repartição rígida de competências e nas limitações constitucionais de tributar.

5.1.2.1 Autonomia

Existem duas posições principais sobre o assunto[9]. Parte da doutrina nega que as contribuições sejam uma espécie distinta dos impostos e das taxas, devendo ser classificado como uma ou outra espécie de tributo. Dentre os principais

[9] Cf. PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 28.

defensores da teoria bipartida, encontramos Alfredo Augusto Becker, que utilizava como critério diferenciador a base de cálculo do tributo. Se esta se referisse a um serviço ou coisa estatal específica seria uma taxa, caso contrário seria um imposto.

Por sua vez, Aliomar Baleeiro, ao analisar o texto da Constituição de 1969 compartilhará do entendimento de que as contribuições especiais tinham natureza de categoria tributária autônoma.

Para Paulo de Barros Carvalho e Roque Carrazza, os tributos seriam classificados em três espécies: impostos, taxas e contribuições de melhorias. As contribuições especiais seriam ou impostos ou taxas, conforme o fato tributário ser caracterizado como atividade estatal ou não.

O principal argumento dessa corrente está no entendimento de que o único critério hábil para fundar uma classificação efetiva sobre os tributos é a vinculação ou não do critério material a uma determinada atividade estatal. Dessa forma, subdividem os tributos em impostos ou taxas e contribuições de melhoria. Cabe ressaltar que este primado epistemológico da classificação de tributos em vinculados e não vinculados se caracteriza como um meio muito bem elaborado de controle do financiamento da atividade estatal, por meio do qual se limita o poder de tributar e submete a soberania fiscal a princípios constitucionais tributários. Contudo, tal classificação foi realizada por A. D. Giannini no âmbito de uma teoria que não considerava as contribuições como tributos, mas como exações parafiscais de natureza diversa. Na compreensão atual, partindo do pressuposto de que são tributos, podemos claramente enxergar características próprias que as diferem das taxas e dos impostos. Tentar reduzir esta complexa e dinâmica espécie aos impostos e taxas antes de produzir maior proteção aos direitos fundamentais do contribuinte, pelo contrário permitiria o surgimento de novas e graves lesões a este pela sistemática desvinculação de receitas e finalidades.

De outro lado, existe uma forte corrente defensora da natureza autônoma das contribuições sociais. Segundo Geraldo Ataliba, as contribuições seriam uma espécie de tributo vinculado ao lado das taxas, em que constaria da hipótese de incidência o benefício especial que o contribuinte aufere em razão da atividade estatal específica. A distinção entre as contribuições e as taxas estaria na composição da base de cálculo, visto que nas contribuições estaria presente não

somente a ação estatal, mas também as suas repercussões[10].

Este entendimento foi adotado de forma ligeiramente diversa. Considerando que a definição pode ser alcançada pela inclusão do conceito no gênero próximo e identificando a sua diferença específica (*definitio fit per genus proximum et diferentia especifica*), podemos afirmar que as contribuições estão incluídas no gênero tributo e sua diferença específica decorre de sua finalidade constitucional específica. Para autores como Ricardo Lobo Torres e Heleno Tôrres, as contribuições são espécies tributárias específicas.

Para Misabel Derzi, estes são uma espécie de impostos finalísticos, cuja característica reside essencialmente na "destinação do produto arrecadado". Particularmente, a redação utilizada não nos agrada, visto que o desvio de finalidade na sua destinação ou mesmo a sua ausência específica não desnatura a existência da contribuição e não implica o seu tratamento como imposto.

O binômio vinculação e previsão constitucional finalística está no núcleo semântico do conceito de contribuições. Sendo que a sua diferença específica pode ser entendida como a espécie tributária vinculada.

Cabe ressaltar que o conceito constitucional de contribuições determina os elementos para a sua existência no sistema jurídico-tributário, que não se confundem com os planos de validade, eficácia ou vigência.

A ideia de afetação a finalidades específicas, que está na base do conceito de contribuições, não implica que, em determinado caso, uma contribuição que não atinja a sua finalidade seja inválida ou não existente. No entanto, uma norma que cria *in abstrato* uma nova contribuição destituída de motivação constitucional ou de finalidade específica está ofendendo os requisitos mínimos de validade no sistema, podendo ser declarada inconstitucional. Se por um exercício teórico houvesse tal realidade estaríamos perante o caso em que a espécie tributária poderia ser considerada um imposto travestido de contribuição ou, melhor, um imposto submetido formalmente ao regime das contribuições. Formalmente, seria uma contribuição e, materialmente, um imposto. De qualquer sorte, uma lástima para um sistema jurídico-tributário coerente e racional.

---

[10] Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 160.

Cabe ressaltar, contudo, que a validade jurídica das normas tributárias significa a sua pertinencialidade ao sistema tributário, de tal modo que somente uma autoridade competente pelo sistema (legislativo ou judiciário) poderá retirar uma norma de validade, nos estritos requisitos impostos pelo sistema. Para Marco Aurélio Greco, contudo, as contribuições são espécies de tributos com validação finalística, em que não se especificam as condições de validação normativa, mas se indica um objetivo ou estado de coisas a ser atingido.

Infelizmente não podemos concordar com este entendimento, visto que não se pode afirmar que uma contribuição não seja válida porque não possui finalidade econômico-social prevista ou porque esta foi desviada e não cumpre mais os requisitos constitucionais. Assim podemos analisar dois casos emblemáticos: CPMF e EC n. 29. No primeiro, a destinação específica não estava adequada a sua finalidade constitucional, nem por isso ocorreu a sua declaração de invalidade ou inconstitucionalidade. De outro lado, na EC n. 29, foi realizada a desvinculação das receitas de contribuições sociais, nem por isso ocorreria novamente a sua declaração de invalidade ou inconstitucionalidade.

A norma constitucional estabelece um *escopo normativo* a ser respeitado, por exemplo, o custeio de determinada política social, contudo, o descumprimento da finalidade prevista na norma constitucional ou mesmo a desafetação da receita realizada não afetaria em nada a validade da norma tributária. A validade jurídica de uma norma é a sua relação de pertinencialidade com o sistema jurídico normativo, de tal modo que uma norma somente deixará de ser válida quando houver a manifestação inconteste pela autoridade competente no sistema em derrogá-la ou ab-rogá-la. Enquanto não ocorrer a sua revogação, a norma pertencerá ao sistema e continuará válida.

De outra parte, a criação de nova contribuição especial sem determinação de *escopo normativo*, prevendo tão somente uma base de cálculo afetará diretamente o conceito constitucional de contribuição. Uma norma desta natureza poderia ser mantida no sistema e considerar-se vigente, existente e mesmo válida e eficaz pelo período em que não houver a declaração de sua inconstitucionalidade. Sua ilegitimidade material será elemento suficiente para justificar a causa de pedir a declaração de inconstitucionalidade, contudo, a ilegitimidade material nunca será

necessária para determinar a sua inconstitucionalidade, sendo exigido que o órgão competente (corte constitucional) declare a norma como ofensiva ao sistema constitucional. O direito constitucional possui o poder originário ou derivado de criar as suas próprias realidades normativas, de tal modo que uma alteração profunda neste aspecto se assemelharia a uma exibição *de facto* do poder de reforma conferido a uma corte constitucional. Em suma, a manutenção de um tributo formalmente denominado como contribuição e materialmente caracterizado como imposto pela Corte Constitucional, implicaria uma alteração do sistema constitucional vigente de forma prejudicial.

Se alteração ocorresse por meio de decisões esparsas no controle difuso, poderíamos ainda compreender que não houve ainda a reforma constitucional via judiciário supramencionada, contudo, decisões em controle concentrado e, especialmente, por meio de súmulas vinculantes representariam um claro poder de reforma constitucional por meio judicial, o que poderia macular a separação dos poderes e o próprio Estado Constitucional de direito.

O STF firmou entendimento pela autonomia das contribuições em dois julgados da maior relevância: RE 146.733 e RE 138.284. Neste último, aparecerá a muito citada classificação realizada pelo Ministro Carlos Velloso:

> Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário, que a Constituição inscreve nos seus artigos 145 a 162. [...] As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º, são as seguintes: a) os impostos (CF, arts. 145,I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c1. de melhoria (CF, art. 145, III); c.2. parafiscais (CF art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF, art. 212 § 5º, contribuições para o Sesi, Senai, Senac, CF, art. 240); c.3. especiais: c.3.1 de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).

5.1.2.2 Vinculação a uma atividade estatal específica

Uma grande dúvida tem surgido na doutrina nacional sobre a natureza do vínculo previsto na hipótese de incidência das contribuições. Não há como pensar neste problema sem realizar considerações sobre o conceito constitucional de contribuições, sob pena de reduzir o estudo do direito ao conjunto caótico de novas normas perdidas no turbilhão da inflação legislativa ou das decisões isoladas no sistema difuso de controle de constitucionalidade.

Para Leandro Paulsen, as contribuições possuem hipóteses de incidência desvinculadas de qualquer atuação estatal, dado que estas incidem sobre fatos ou ações dos contribuintes e não sobre o Poder Público. A vinculação estaria na sua afetação e não no critério material da norma tributária. Assim, não se exige que o poder público primeiro cobre e depois passe a atuar, permite-se a cobrança mesmo para atividades futuras. De outro lado, alega-se que, se houvesse vinculação na hipótese de incidência, deveria ocorrer esta confirmação na base de cálculo, com a previsão do custo de tal atuação[11].

Em nosso entender, as contribuições possuem uma hipótese de incidência vinculada a determinada atuação estatal. As contribuições, como as taxas, possuem como hipótese de incidência uma atividade estatal, visto que se consideram serviços públicos aqueles que possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas. Se estivermos perante um imposto, tal como o IPVA, não podemos de modo algum vislumbrar para onde irá o recurso arrecadado, nem mesmo para a preservação de rodovias. De outro lado, a instituição de uma contribuição para o financiamento da seguridade social já determina para onde o recurso estará afetado e porque o tributo está sendo cobrado e este se aplica para tantas outras contribuições. Retirar a vinculação da hipótese de incidência significa enfraquecer de vez o conceito constitucional de contribuições e reduzi-las a mero imposto com tênue perspectiva do recurso ser aplicado na motivação constitucional que justificou a sua criação. Tal situação tende a enfraquecer todo o sólido sistema de limitações constitucionais ao poder

---

[11] Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 171.

de tributar decorrente de décadas de lutas pelos contribuintes contra um poder fiscal desmedido.

De outro lado, mesmo as taxas podem ser cobradas antes de qualquer atividade estatal específica, tal como no caso dos serviços públicos específicos e potenciais. A vinculação não poderia ser confundida com a retributividade, que é outro critério muito distinto. Vinculação é a propriedade que une determinada exação a uma atuação específica, enquanto a retributividade diz respeito ao pagamento pelo serviço prestado. A vinculação significa que a receita arrecadada estará afetada a determinada necessidade pública, seja esta utilizada efetivamente ou posta à disposição do contribuinte.

As contribuições, por sua vez, possuem uma base de cálculo marcada pela equivalência e não retributividade. O valor a ser cobrado não deve ser a remuneração direta pelo benefício recebido, mas o valor devido em razão da pertinencialidade a um grupo ou setor beneficiado. Trata-se de uma cobrança em decorrência do princípio da solidariedade de grupo para o custeio de determinada política social, que o contribuinte por razões especiais poderá ser igualmente beneficiado.

Enquanto os impostos fundamentam-se no princípio do sacrifício e as taxas e contribuições de melhoria no princípio do benefício, as contribuições caracterizam-se como cobradas em razão de um *tertium genus* por causa de sua submissão ao princípio da solidariedade de grupo, ligadas a determinado setor da ordem econômica ou social. Os impostos refletiriam uma forma de sacrifício em prol da solidariedade geral, enquanto as contribuições seriam formas de sacrifício em prol da solidariedade de grupo ou setor social. Tal compreensão torna nítida no surgimento das contribuições para o financiamento da seguridade social.

Assim, o sacrifício e o benefício são vistos em relação ao grupo, sendo que o princípio que rege este caso é o da necessidade finalística. A contribuição será cobrada na medida da necessidade de recursos para financiar determinado setor. Com isso, é equivocado o entendimento de que as contribuições previdenciárias para os empregados possui sentido de taxa, salvo se tratarmos de um serviço potencial, visto que possuem um sentido contributivo de solidariedade entre gerações, de tal modo que estas são cobradas para financiar os beneficiários inativos hoje e não os atuais contribuintes. Não retributividade direta, nesse caso.

Poder-se-ia alegar que a ideia de necessidade finalística seria vaga e ampla, capaz de ser entendida como quase um cheque em branco para o Estado sorvedor. Cremos que não, visto que ele possui coerência com o entendimento que os valores cobrados devem possuir coerência com a afetação para o qual foi criado. Assim não haveria sentido em criar-se uma contribuição hipotética para a saúde se estes recursos não são adicionalmente necessários, ou seja, sistematicamente utilizados em outra política pública e desviados. Poderíamos alegar que em uma sociedade de recursos escassos e necessidades crescentes, estes valores seriam sempre insuficientes. Cabe novamente realizar uma distinção entre necessidade e suficiência. Os recursos devem ser necessários finalísticamente para determinado escopo constitucional, mas não há regra que imponha que eles sejam absolutamente suficientes, sob pena de ofensa à ideia de reserva do possível.

Não se pode alegar que as contribuições possuem a sua incidência relacionada à capacidade contributiva dos sujeitos passivos (lucro, receita, valor da operação, salários etc.), primeiro porque estes elementos nem sempre destacam a capacidade contributiva da pessoa. Assim, faturamento não significa lucro, tampouco o valor da operação identifica a capacidade contributiva do contribuinte. O que podemos alegar é que a norma tributária identificará determinados fatos econômicos como base de cálculo para o imposto. Não podemos, contudo, alegar que estes fatos venham a ser a justa medida do sacrifício, do benefício, da aplicação material isonômica da norma ou da capacidade contributiva. Igualmente isso não ocorre no ICMS ou nos tributos sobre o consumo, que exige a aplicação de princípios especiais (essencialidade e isonomia) para manter a equivalência no sacrifício.

O uso de uma base ampla de incidência sobre fatos econômicos (lucro, receita, valor da operação, salários etc.) implicará a exigência de princípios distintos de modulação concreta da norma. No caso dos salários, deverá ser observado o princípio da capacidade contributiva; no caso do valor das operações, o princípio da isonomia e essencialidade. Tal como na contribuição de melhoria que a base de cálculo tem como limite geral o custo da obra e como limite individual a valorização imobiliária, as contribuições poderão ter essa dupla orientação. De um lado, como limite geral, estará a necessidade de recursos para determinada política pública específica (seguridade social, interesses de categorias, intervenção no domínio

econômico etc.) e como limite individual aplicação *in concreto* da isonomia, capacidade contributiva, essencialidade, conforme for o caso de incidência.

Cremos que a formulação de Geraldo Ataliba é a mais apropriada ao definir que as contribuições são tributos com hipótese de incidência vinculada a uma atuação estatal específica e que possui uma referibilidade indireta.

As contribuições se caracterizam como uma modalidade intermediária de tributo entre os impostos e as taxas, por duas razões: vinculatividade e referibilidade. No primeiro caso, a doutrina clássica de A. D. Giannini considerava a existência apenas de tributos vinculados e não vinculados. De tal modo que os impostos eram tributos não vinculados a qualquer atividade estatal e prestados *uti universii*, enquanto as taxas eram provocadas de modo vinculado a uma atividade estatal específica e prestados *uti singulii*. Este conceito constitucional de impostos se encontra previsto no art. 167 do texto constitucional, que veda a vinculação de receitas de impostos a finalidades determinadas[12].

Não existiria nenhuma outra forma intermediária de tributo e todos os demais seriam redefinidos de uma forma ou de outra. Contudo, a doutrina tributária moderna passou a considerar a existência de uma classe intermediária de tributos: as contribuições. Nesta não há uma comutatividade expressa tal qual nas taxas, em que existe uma remuneração por um serviço efetivamente prestado[13]. As contribuições se dirigem a prestações que podem ser prestadas ao contribuinte. Dessa forma, pode-se afirmar que as contribuições são a remuneração de um grupo específico pela oferta de serviços públicos que beneficiam presumivelmente aos seus integrantes de modo individual. Os impostos, por sua vez, não são comutativos, sendo unilaterais, ou seja, estão dissociados de qualquer prestação estatal específica.

---

[12] "Art 167. São vedados: [...] IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)."

[13] Preferimos não adotar a denominação de prestações paracomutativas para as contribuições para evitar a continuidade das interpretações falsas sobre parafiscalidade, paraestatalidade e de exações parafiscais dirigidas a esta classe de tributos.

Alguns doutrinadores alegam que as contribuições são tributos causais, significando que na medida em que estas se qualificam pela finalidade elas teriam uma causa que a justifica ou, melhor, que a sua cobrança somente pode ser exercida em razão de uma competência específica em determinada situação substancial prevista na norma. Em nosso entender, justificar as contribuições pelo critério da causa pode levar a problemas teóricos significativos, visto que a teoria da causa tributária possui uma história clara na história do direito tributário.

Para a doutrina alemã, a nota distintiva desses tributos está no entendimento de que eles financiam a *oferta* de determinado leque de políticas públicas dirigidas concretamente a determinado grupo de beneficiários[14]. As taxas, por sua vez, incidiriam sobre a *procura* de determinados serviços públicos. Na jurisprudência alemã, existe a distinção entre a "utilização potencial" (*potentielle Inanspruchnahme*) e a "utilização efetiva".

Em nosso entendimento, a mera distinção entre utilização potencial e efetiva é insuficiente para distinguir as contribuições das taxas no Direito brasileiro, em virtude do fato de que no nosso sistema as taxas financiam também as atividades postas à disposição do beneficiário, quando os serviços sejam de utilização compulsória[15]. Poderíamos afirmar que as contribuições estariam direcionadas aos serviços potenciais de utilização não compulsória, mas que há uma geração de benefício para determinada classe de contribuintes.

No Brasil, o tema da classificação das espécies de tributos possui um significado muito diverso do direito comparado, especialmente pela natureza rígida da Constituição brasileira na repartição de competências tributárias. Esta repartição tem um duplo objetivo: proteger a federação e limitar o poder de tributar. Ao impedir que contribuições com base de cálculo própria de tributos se impede a invasão de competências estaduais e municipais, de tal forma que a criação de uma contribuição sobre as operações de consumo ou serviço poderiam ser

---

[14] WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuern im modernen Verfassungsstaat Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts*. Köln: Otto-Schmidt, 2001.

[15] "Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se: I – utilizados pelo contribuinte: a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título; b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento."

consideradas uma forma de bitributação proibidas em nosso sistema. Igualmente, o texto constitucional protege a segurança jurídica dos contribuintes, a vedação de confisco e a igualdade ao impedir a proliferação de tributos com a mesma base de cálculo.

O outro elemento diferenciador relevante das contribuições é sobre a identificação do beneficiário, ou seja, a referencialidade da prestação. Esta pode ser definida como a relação entre a finalidade da contribuição e o grupo de beneficiários do serviço público correspondente.

No caso dos impostos, esta prestação é *uti universii* e, portanto, não é possível identificar diretamente o beneficiário do serviço (divisibilidade). O tributo é um sacrifício assumido pela sociedade para a manutenção do estado e do financiamento dos direitos fundamentais. Ao contrário das taxas, o serviço prestado se dirige diretamente a um beneficiário, de tal modo que podemos o identificar diretamente (divisibilidade). No caso das contribuições, os serviços são prestados em prol do benefício de um grupo e não de um indivíduo em particular, de tal modo que podemos afirmar que o serviço está posto à disposição *in abstrato* de todos os indivíduos pertencentes ao grupo, mas não é devido apenas pela prestação efetiva a um membro do grupo em particular.

Nesse sentido, entendeu o STF ao determinar no julgamento da ADI 3.105 que a referibilidade significa: "[...] apenas pertencer a um determinado grupo social ou econômico, identificável em função da finalidade constitucional específica do tributo de que se cuide". O grupo deve ser considerado uma parcela da sociedade, contudo inexiste um critério claro sobre a definição de grupo ou setor econômico ou social capaz de definir exatamente a relação de composição a determinado grupo. Nem a doutrina, nem a juriprudência definiram este elemento com precisão, dando margem a abusos e a ampliação da incidência a sujeitos que são remotamente beneficiados pela contribuição, constituindo, em muitos casos, uma incidência de tipo universal, tal como os impostos.

O STF e o STJ têm utilizado um critério mínimo de referibilidade, admitindo a validade da cobrança de contribuições mesmo em casos em que não existia uma relação direta de pertinência entre o indivíduo e o grupo que presumivelmente seria beneficiado pelas contribuições. Assim, no caso das contribuições do Sebrae, o STF

permitiu a cobrança mesmo de empresas de médio e grande porte, quando o grupo beneficiado eram as micro e pequenas empresas[16]. Poder-se-ia alegar que neste caso a incidência visava estimular um setor econômico e não apenas um determinado grupo.

A referibilidade poderia ser dividida em direta e indireta, sendo que a referibilidade direta seria aquela em que existiria uma cobrança dos membros de um grupo que se beneficiam diretamente dos serviços públicos relacionados. As contribuições atípicas seriam aquelas que possuiriam uma referibilidade indireta, ou seja, que não necessitam ser presumivelmente beneficiados pela atuação estatal.

As contribuições atípicas têm gerado um vivo debate no ordenamento brasileiro, visto que possuiriam somente um dos elementos do conceito constitucional de contribuições: a vinculação da determinada atuação estatal. O STF tem adotado uma interpretação extensiva do conceito de contribuições admitindo a instituição de tributos que fragilizam o rígido conceito de repartição de competências tributárias que regem os tributos.

A contribuição do gerou um forte debate, dado que era cobrada de empresas urbanas, enquanto a contribuição era cobrada para estimular a reforma agrária. Somente em um raciocínio muito flexível, poderíamos considerar que as empresas urbanas poderiam ser beneficiadas pela realização de uma política fundiária redistributiva da propriedade rural. Este precedente, contudo, é extremamente perigoso dado que autoriza a mais ampla classe de novas contribuições sem referibilidade direta, ofendendo diretamente o conjunto do sistema tributário e particularmente a rigidez da repartição de competências tributárias e a segurança jurídica.

Entendemos que a ausência de um regime constitucional claro sobre as contribuições permite o surgimento de interpretações extensivas por parte da corte constitucional, contudo, trata-se de um desvirtuamento do sistema constitucional brasileiro, dado que enfraquece as limitações constitucionais ao poder de tributar.

O STF firmou, contudo, entendimento de que a Contribuição ao Incra é constitucional, mesmo cobrada de empresas urbanas, no RE 630898/RS (Tema 495

[16] RE 396.266.

RG), com a seguinte tese: "É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive após o advento da EC nº 33/2001".

Definimos as *contribuições como a classe de tributos específicos e com referenciabilidade presumida a determinado grupo ou setor social, distinto das taxas e dos impostos pela sua vinculação direta e referibilidade indireta*.

Muito se alega que o texto constitucional não definiu a hipótese de incidência ou o fato gerador das contribuições, tal como fez com os impostos. No caso dos impostos, definiu a imposição sobre a conduta "auferir renda", "ser proprietário", entre outros. Se observarmos, contudo, as taxas, podemos ver que o fato gerador ou hipótese de incidência é a remuneração pelo benefício de um serviços estatal específico e divisível. No caso das contribuições, a hipótese de incidência está vinculada a remuneração pelo benefício presumido ou potencial de um serviço público específico.

Cabe notar que a ausência de um critério científico claro sobre o tema tem autorizado a perigosa argumentação de que não existe um regime jurídico das contribuições situado a frente do ordenamento estatal, permitindo a criação de qualquer nova contribuição sem um parâmetro racional ou de coerência com a Teoria Geral do direito tributário ou do direito das finanças, remetendo-nos novamente ao casuísmo político anterior à longa e larga luta pelo estabelecimento de conceitos e competências claras e rígidas, orientadas pela teoria científica do direito.

No sistema constitucional brasileiro, não existe uma distinção entre o *plano conceitual* e o *plano de validade*, visto que estão entrelaçados. Assim, o conceito constitucional de contribuição contém as condições de validade da norma jurídica perante o plano constitucional. Ocorre igualmente com o conceito constitucional de "renda" ou de "serviço", de tal modo que se uma lei municipal for criada, por exemplo, sobre a locação de bens móveis estará ofendendo ao conceito constitucional de serviços e ofendendo a constitucionalidade da norma. A norma para ser válida deve possuir uma dupla constitucionalidade: formal e material. A constitucionalidade formal exige que o tributo deva ser produzido por autoridade competente nos termos da Constituição, enquanto a constitucionalidade em sentido material exige que a norma esteja adequada ao seu conceito legal ou

constitucional.

5.1.3 Problemas de finalidade, desvinculação e suas consequências jurídicas

A ausência de um regime geral sobre as contribuições tem exigido um forte esforço de interpretação do texto constitucional e do esclarecimento do conceito constitucional de contribuições. Diversos questionamentos têm surgido em razão de problemas de desvinculação, desvios de finalidade e outros problemas.

5.1.3.1 Contribuição sem finalidade

O primeiro problema que pode ocorrer é a instituição de contribuições sem a previsão de uma finalidade específica. Nesse caso, ocorreria uma violação direta do conceito constitucional de contribuições, gerando um vício irreparável de inconstitucionalidade. Não é possível compreender que um tributo com natureza específica seja criado sem a previsão de uma finalidade específica.

A previsão de uma nova contribuição pressupõe geralmente que possua uma nova finalidade, de tal forma que para o financiamento de cada finalidade dever-se-ia ter uma contribuição correspondente. Nada impede, entretanto, que mais de uma contribuição possua a mesma finalidade, desde que incida sobre uma materialidade distinta ou sobre um sujeito distinto. Dessa forma, atinge-se por meio de uma base ampla de tributos o financiamento da atividade em questão, contudo. Assim, não afeta ao conceito constitucional de tributo que duas contribuições possuam a mesma hipótese de incidência vinculada a uma atividade estatal específica, desde que a sua base de cálculo ou sujeição passiva seja diversa.

A criação de uma contribuição com mesma finalidade, mesma materialidade e mesma sujeição passiva configuraria um caso de *bis in idem*. O art. 154, I, da CF/88 exige que a criação de novos impostos deveria ter elementos distintos, contudo, não há no texto constitucional a mesma regra de restrição dirigida aos impostos. A construção de uma vedação dessa espécie deve decorrer da aplicação de princípios constitucionais, tais como a segurança jurídica, a repartição rígida de competência e as limitações constitucionais ao poder de tributar.

5.1.3.2 Contribuições com finalidades exauridas

Um grande questionamento pode surgir em relação às contribuições em que há a previsão de uma finalidade específica, especialmente se esta finalidade vier a se esgotar ou for exaurida. Deixará esta contribuição de ser válida? Poderá ser mantida? Poderá ser mantida e seus recursos serem dirigidos para o financiamento de outra finalidade?

Duas situações podem ocorrer, de um lado, existem as contribuições que são criadas com afetação jurídica a determinada atividade específica permanente e outras em relação a uma atuação estatal temporária. No caso de contribuições que possuem como hipótese de incidência com vinculabilidade direta a determinada finalidade permanente, tal problema não existirá. Este é o caso de contribuições cobradas para o financiamento da saúde, da seguridade social e outras formas de atuação na ordem econômico e social.

No caso de contribuições que possuem a sua hipótese de incidência com vinculabilidade direta a determinada finalidade temporária, torna-se necessário vincular a sua eficácia a manutenção desta atuação, se a atividade estatal vier a cessar, encerram-se os requisitos para a sua exigência.

Igualmente, a desnecessidade superveniente não afetará a validade das contribuições, mas tão somente a sua eficácia, mais especificadamente a sua vigência. Haverá a ab-rogação (revogação total) ou derrogação (revogação parcial)[17]. A instituição de contribuição para finalidade diversa ou inexistente configura clara inconstitucionalidade a macular o conceito constitucional de contribuições.

5.1.3.3 Contribuições com destinação diversa

A aplicação de recursos vinculados em finalidade diversa daquela prevista fere diretamente o conceito constitucional de contribuições. Usualmente se utiliza a

---

[17] PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições. Teoria Geral. Contribuições em Espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 52.

denominação de *tredestinação* para caracterizar o caso de desvio de finalidade. Este termo usualmente se utilizava para caracterizar a destinação diversa daquela originalmente prevista.

Se houver a utilização dos recursos vinculados a determinada finalidade e a sua efetiva utilização em finalidade diversa, ocorrerá um grave problema de abuso. A *tredestinação* se diferencia da desvinculação de receitas afetadas, enquanto a desvinculação significa a alteração da motivação prevista na hipótese de incidência. A *tredestinação* caracteriza-se pelo desvio de finalidade ou de recursos vinculados por meio de desafetações dos recursos vinculados na hipótese de incidência da contribuição. Assim, por exemplo, podemos citar o caso da CPMF em que existia a vinculação da receita em gastos em saúde, que foi descumprida.

5.1.3.4 Contribuições com desvinculação de receitas

A desvinculação das receitas orçamentárias tem sido legitimada por meio das Emendas Constitucionais n. 1/94, 27/2000, 42/2003 e 56/2007. A ECR n. 1/94 estabeleceu o Fundo Social de Emergência com a desvinculação de 20% de todas as contribuições da União[18]. Este fundo tinha por finalidade específica contribuir para o saneamento financeiro federal e o custeio de ações na área da saúde, educação, previdência e assistência social.

Diversos argumentos foram levantados contra essas alterações por meio de emendas constitucionais. Especialmente, podemos lembrar o questionamento de que estas emendas ofendem as cláusulas pétreas do sistema constitucional vigente: federalismo, direitos e garantias individuais do contribuinte e o federalismo fiscal. O federalismo é atingido pelo uso contínuo e prolongado de tributos federais que não são sujeitos à repartição, de tal modo que os estados membros e municípios sofrem uma situação financeira de penúria perante uma União que concentra grande parte dos recursos tributários do país.

Infelizmente, ainda não há um posicionamento contrário por parte do STF em

---

[18] Art. 72, IV, do ADCT.

relação à contínua desvinculação de receitas das contribuições sociais por meio de emendas constitucionais. Esta Corte entendeu que a desvinculação parcial das contribuições possui reflexos meramente financeiros, não influenciando a esfera tributária, julgamento do RE 537.610.

As desvinculações financeiras realizadas por meio de lei ordinária são mais graves do que as alterações realizadas por meio de emendas constitucionais. Nesse caso, devem estas desvinculações estar fadadas à ineficácia, contudo, igualmente não tem o Judiciário exigido uma estrita observação da rigidez do sistema constitucional tributário. Tal tendência deveria claramente ser revertida em prol do federalismo, dos direitos fundamentais do contribuinte e da exigência de eficiência do setor público (art. 37 da CF/88).

5.1.3.5 Espécies de contribuições

O texto constitucional criou *in abstrato* a regra para a instituição de contribuições, em seu art. 149, que determinou:

> *Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.*

As contribuições podem ser divididas em:

a) sociais:

1. gerais (art. 149, *caput*, cc § 2º, III *a* e *b*).
2. de seguridade social (art. 195):

– nominadas (art. 195, I, *b* e *c*, III e IV e § 8º);

– residuais (art. 195, § 4º).

3. previdenciárias:

– do regime geral de previdência (art. 195, I, *a*, e II cc art. 167, XI).

– do regime estatutário (arts. 40 e 149, § 1º).

4. constitucionalizadas

– salário-educação (art. 212, § 5º);

– PIS/Pasep (art. 239);

– Sesc, Senac, Sesi e Senai (art. 240).

b) de intervenção no domínio econômico:

– gerais (art. 149, *caput* cc § 2º, III, *a* e *b*);

– nominadas (art. 149, § 2º, II e 177, § 4º).

c) corporativas (art. 149, *caput*):

– de interesse de categoriais profissionais;

– de interesse de categorias econômicas.

5.1.4 Princípios constitucionais

Aplicam-se às contribuições todos os princípios constitucionais tributários, sendo princípios constitucionais específicos: a legalidade, a isonomia e a anterioridade.

5.1.4.1 Legalidade

O princípio da legalidade aplica-se com toda a sua força às contribuições, sendo vedada a sua instituição por meio de ato administrativo (decreto, regulamento, portarias e resoluções), bem como por meio de tratados internacionais e sentenças judiciais. Tal princípio se aplica igualmente às mudanças de base de cálculo, ampliação da sujeição passiva e majoração de alíquotas.

5.1.4.2 Isonomia

A capacidade contributiva não pode ser considerada o único critério de comparação no caso das contribuições, em relação à aplicação do princípio da isonomia. Deve existir uma relação entre o custo e o benefício presumivelmente auferido. No caso das contribuições previdenciárias, outros critérios de comparação

foram utilizados[19], tais como a equivalência e a disparidade no gozo dos princípios previdenciários[20].

5.1.4.3 Anterioridade

O princípio da anterioridade se constitui em uma cláusula pétrea que impede a sua alteração por qualquer meio, inclusive por emenda constitucional, conforme o STF decidiu ao declarar a inconstitucionalidade da EC n. 3/93, que permitia a instituição da IPMF sem o respeito a este princípio constitucional.

Submetem-se ao princípio da anterioridade as contribuições sociais, interventivas e corporativas do art. 150, III, da CF/88, bem como toda e qualquer forma de alteração da regra-matriz de incidência tributária (base de cálculo, ampliação da sujeição passiva etc.) que impliquem efetiva majoração do valor a ser pago ou da ampliação dos casos de incidência[21]. Não se constitui majoração de contribuições a mera alteração de deveres instrumentais, tais como a mudança do prazo de pagamento, seu modo ou outros elementos formais[22].

São exceções previstas constitucionalmente as contribuições previdenciárias, por força do art. 195, § 6º, da CF/88, bem como a majoração de alíquotas da CIDE-combustível, art. 177, § 4º, I, *b*, da CF/88.

5.2 Contribuições para intervenção no domínio econômico (CIDE)

5.2.1 Características e regime jurídico

5.2.1.1 Evolução histórica

As CIDEs já estavam previstas na Constituição de 1967, que determinava em seu art. 157 que:

---

[19] ADI 3.105.

[20] PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições. Teoria Geral. Contribuições em Espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 85.

[21] RE 234.605.

[22] Súmula 669 do STF: "Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade".

> *Da ordem econômica e social*
>
> *Art. 157. A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios:*
>
> *[...]*
>
> 8 §*º São facultados a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, mediante lei da União ,quando indispensável por motivos de segurança nacional, ou para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficiência no regime de competição e de liberdade de iniciativa, assegurados os direitos e garantias individuais*.
>
> 9 §*º Para atender à intervenção no domínio econômico, de que trata o parágrafo anterior, poderá a União instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer*.

A CF/88 previu as CIDEs em seu art. 149, que determinou que

> *Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.*

5.2.1.2 Natureza jurídica da intervenção no domínio econômico

As CIDEs são caracterizadas pela sua função extrafiscal, visto que, além de arrecadarem, procuram essencialmente regular uma atividade econômica por meio do incentivo ou desincentivo a determinada conduta econômica. A hipótese de incidência da CIDE se caracteriza pela sua vinculação a determinada finalidade regulatória de certa atividade econômica.

Não se trata de intervenção na atividade privada, como rapidamente poderíamos cogitar, mas de uma autêntica intervenção na ordem econômica, dessa forma nada impediria o surgimento de uma CIDE para financiar ou regular um setor estratégico para o país como o nuclear, que está sob monopólio estatal[23]. Presume-

[23] Cf. DIAS DE SOUZA; FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Contribuições de intervenção no domínio econômico e a federação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, v. 8, p. 69.

-se que a intervenção em âmbito próprio seria uma contradição em termos, o que temos entendimento diverso, visto que intervenção possui uma variedade de sentidos, significando desde financiamento até incentivo. Note-se que determinadas atividades estratégicas ao país exigem vultuosos investimentos e possuem uma taxa de retorno muito longa, de tal sorte que o seu financiamento pode consumir grande quantia de recursos, o que envolveria uma atuação estatal temporária de investimento, que poderia ser denominada de intervenção no domínio econômico. Entendemos, contudo, que o estabelecimento de tributos interventivos na ordem econômica deveriam estar restritos, em geral, aos casos de grande necessidade pública de investimento ou de regulação e não como atividade corriqueira para o financiamento de programas de governo.

Não se poderia cogitar de estímulos fiscais para empresas públicas ou sociedades de economia mista, por força da vedação do art. 173, § 2º, do texto constitucional, que determina que: "As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado". A arrecadação de recursos para o financiamento de uma empresa pública ou uma sociedade de economia mista é incompatível com a CF/88, contudo, não há restrição que existam contribuições que incidam no setor econômico em que opera uma empresa desta natureza, sendo incidente sobre operações e mercadorias e, dessa forma, regulando a oferta e a demanda da atividade em si e não subsidiando a empresa pública.

A ordem econômica criada pela CF/88 estabeleceu que a atuação econômica do Estado seria de duas formas principais: direta e indireta. A atuação direta restou restrita a poucas situações nominadas de exploração estatal da atividade econômica, quais sejam: a proteção de interesse relativos à segurança nacional e a de relevante interesse coletivo, conforme o art. 173 da CF/88[24].

A atuação direta poderia ocorrer tanto em casos de monopólio legal ou de mercado como em situações de competição, tais como em oligopólios ou concorrência eficaz. No caso de monopólio, somente uma empresa domina o

[24] "Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei."

mercado, com ausência de competição entre os agentes econômicos. O monopólio pode ser uma imposição legal, conforme estabelecido no art. 177 da CF/88[25], ou pode ser uma decorrência de mercado pela retirada de outros agentes de econômicos.

A atuação indireta prevista no texto constitucional será realizada na condição de "agente normativo e regulador da atividade econômica", onde exercerá as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado, conforme o art. 174.

No caso de intervenção *sobre* o domínio econômico, a União atuará inicialmente com atividades de fiscalização da atuação estatal. A fiscalização deve ser financiada por meio da instituição da taxas de fiscalização, no âmbito da atividade administrativa que limita ou disciplina direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos[26]. Não há, nesse caso, a possibilidade de financiamento por meio de CIDE.

A atividade de planejamento é produto legislativo, visto que determina o art. 174, § 1º, que: "A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento". Dessa forma, não poderá a CIDE ser utilizada como forma de financiamento do Poder Legislativo, contudo, a existência de uma entidade de planejamento regional ou setorial econômico poderia ser passível de financiamento. Assim, a exemplo das entidades do sistema "S"

---

[25] "Art. 177. Constituem monopólio da União: I – a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos; II – a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro; III – a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores; IV – o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem; V – a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados, com exceção dos radioisótopos cuja produção, comercialização e utilização poderão ser autorizadas sob regime de permissão, conforme as alíneas b e c do inciso XXIII do *caput* do art. 21 desta Constituição Federal. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 49, de 2006)."

[26] Art. 78 do CTN.

(Sebrae, Sesc etc.), nada impediria teoricamente a hipótese do surgimento de uma entidade de planejamento econômico a auxiliar a função legislativa e executiva.

Não duvidamos da possibilidade, mas questionamos tão somente a conveniência de tal possibilidade e de modo geral questionamento a permissão constitucional para o alargamento das possibilidades da instituição das CIDEs, sua ausência de controle, de fiscalização do cumprimento de seu escopo constitucional, sua proliferação e a falta de normas gerais. Cabe ressaltar que a possibilidade cogitada deveria estar limitada aos casos mais excepcionais, sob pena novamente de desvirtuamento do caráter rígido do sistema constitucional e de sua exigência de limitação ao poder de tributar.

O incentivo é o setor por excelência de intervenção ao domínio econômico que poderia ser regulada por meio de CIDE. Cabe destacar que as CIDEs poderiam tanto incentivar determinada conduta econômica como desincentivar por meio de aumento de preço, deslocando as escolhas do consumidor para outra conduta econômica diversa. Assim, a CIDE-combustíveis poderia estimular o consumo de bicombustíveis ao não incidirem sobre o preço deste produto, deslocando a escolha do consumidor, que poderia optar por este produto em detrimento dos hidrocarbonos (petróleo, gasolina e diesel). Não se trata no caso de uma medida de destruição de comércio ou indústria, mas fruto do planejamento estatal que pode entender mais relevante incentivar um setor em detrimento do outro ou mesmo acrescentar ao preço do produto os custos sociais que este setor traz para o conjunto da sociedade. Assim, por exemplo, temos o caso da CIDE-combustíveis que pode ter uma alíquota diferenciada de tal forma a incentivar o uso de tecnologias renováveis.

5.2.1.3 Conceito de domínio econômico

O conceito jurídico de “domínio econômico” delimita o campo de possibilidades finalísticas para a instituição das CIDEs, visto que estas devem ser instituídas com o propósito de incentivar ou financiar setores da ordem econômica. Dessa forma, não se admite que sejam criadas CIDEs para o financiamento de finalidades previstas na ordem social (turismo, educação, tecnologia, cultura,

desporte etc.), dado que existem contribuições apropriadas para este fim.

Cabe observar que a classificação das finalidades não decorre simplesmente de sua disposição tópica em um ou outro dispositivo da Constituição, dado que o texto constitucional é composto de enunciados que se estruturarão em normas jurídicas e não diretamente sob a forma de normas jurídicas. Por vezes uma determinada norma jurídica constitucional pode estar implícita ou ser construída com a composição de diversos enunciados normativos.

Vejamos o caso das CIDEs-*royalties* ou do Fust (contribuição para o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações) e Funttel (contribuição para o Fundo de Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações). À primeira vista, estas contribuições estariam reguladas em dois capítulos da ordem social, Capítulo IV – Ciência e Tecnologia e V – Comunicação Social, e, portanto, seriam contribuições sociais travestidas de CIDEs e erroneamente tratadas como tal. Porém, se observarmos mais detidamente, veremos que tanto a telefonia quanto a tecnologia são atividades econômicas e que devem estar submetidas aos princípios da ordem econômica, mas pelas suas características especiais de inclusão social merecem ter seu aspecto social ressaltado como um patrimônio da sociedade e não meramente como o resultado econômico de apropriação privada. Melhor, os seus resultados privados de investimento e retorno devem sofrer distribuição e redistribuição ao conjunto da sociedade, de modo a repotencializar os ganhos que estes setor econômico gera sobre toda a sociedade.

Acertadamente, a Lei n. 9.472, de 16 de julho de 1997, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e o funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, estabeleceu em seu art. 5º que: "Na disciplina das relações econômicas no setor de telecomunicações observar-se-ão, em especial, os princípios constitucionais da soberania nacional, função social da propriedade, liberdade de iniciativa, livre concorrência, defesa do consumidor, redução das desigualdades regionais e sociais, repressão ao abuso do poder econômico e continuidade do serviço prestado no regime público". Assim, com o intuito de se preservarem os ganhos sociais da atividade econômica, não se pode esquecer de que se trata de um setor econômico, composto de agentes econômicos em regime de

competição[27] e que as normas de proteção à ordem econômica são aplicáveis a estes[28].

Igualmente a CIDE-*royalties* poderia ser entendida como uma falsa CIDE, visto que ela objetiva instituir o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo[29]. Tal escopo constitucional poderia ser identificado no Capítulo IV – Ciência e Tecnologia da Ordem Social da CF/88, que determina como escopo constitucional: "Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas". Tal entendimento, contudo, não implica necessariamente que o mercado de tecnologia e informação não seja considerado setor econômico e igualmente composto por agentes econômicos em regime de competição e que as normas de proteção à ordem econômica sejam aplicáveis a este.

O texto constitucional elevou estes setores estratégicos ao nível de proteção social na distribuição de seus resultados sociais, realçando um dos elementos mais fortes da ordem econômica: assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social e da função social da propriedade em regime de mercado. A ordem econômica e social não são dois textos estanques, mas complementares no atual regime constitucional e assim não nega o texto a realidade econômica dos contratos de transferência de tecnologia e o seu impacto nos produtos e processos econômicos. Entendemos, portanto, serem as duas contribuições verdadeiras CIDEs no sentido constitucional. Novamente, o questionamento a ser dirigido está

---

[27] "Art. 6º Os serviços de telecomunicações serão organizados com base no princípio da livre, ampla e justa competição entre todas as prestadoras, devendo o Poder Público atuar para propiciá-la, bem como para corrigir os efeitos da competição imperfeita e reprimir as infrações da ordem econômica."

[28] "Art. 7º As normas gerais de proteção à ordem econômica são aplicáveis ao setor de telecomunicações, quando não conflitarem com o disposto nesta Lei.

§ 1º Os atos envolvendo prestadora de serviço de telecomunicações, no regime público ou privado, que visem a qualquer forma de concentração econômica, inclusive mediante fusão ou incorporação de empresas, constituição de sociedade para exercer o controle de empresas ou qualquer forma de agrupamento societário, ficam submetidos aos controles, procedimentos e condicionamentos previstos nas normas gerais de proteção à ordem econômica.

§ 2º Os atos de que trata o parágrafo anterior serão submetidos à apreciação do Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE, por meio do órgão regulador."

[29] Lei n. 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

na proliferação de tributos que deveriam ser pontuais, temporários e excepcionais e não verdadeiros impostos de arrecadação permanente, que desvirtuam os setores econômicos envolvidos.

A ordem econômica está nos princípios da soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, livre concorrência e defesa do consumidor.

5.2.1.4 Características das CIDEs

Inexiste no texto constitucional uma delimitação precisa do conceito, elementos e características das CIDEs, de tal modo que a doutrina e a jurisprudência estão ainda em um esforço hercúleo de demarcação destes. Igualmente inexiste uma norma geral que trata de sua instituição, regime jurídico e destinação, de tal modo que devemos encontrar no fragmentado universo de decisões e leis os conceitos legais e constitucionais subjacentes a esta categoria de contribuições. Infelizmente, o STF entendeu pela desnecessidade de uma lei complementar que ditaria os princípios e normas gerais dessa espécie tributária, de tal modo que realizou uma opção certa pela falta de sistemática tributária e financeira e, se, por um lado dotou o Executivo federal de um instrumento ágil e flexível de intervenção na ordem econômica, por outro lado, tornou o sistema nacional tributário mais complexo, confuso e incoerente. Novamente, os interesses financeiros se sobrepuseram sobre os elementos estruturantes da ordem econômica e nada pior para a economia do que normas dúbias, incoerentes e frágeis e assim, ao se incentivarem setores, se comprometeu o sistema econômico como um todo. Tentaremos apresentar algumas notas distintivas desta subespécie tributária.

A primeira característica está no fato de que deve existir na hipótese de incidência da CIDEs a sua *vinculação à intervenção no domínio econômico*, ou seja, em setor determinado e não diretamente a toda ordem econômica. A sua destinação específica a impede de ser utilizada para atividades que não comportem mensuração em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas.

A segunda característica fundamental está em sua *referibilidade*, ou seja, uma relação lógica entre a finalidade constitucional pretendida e um grupo ou setor social presumivelmente beneficiado por esta atuação pública. A referibilidade neste caso

deve ser direta, caso contrário não haveria um grupo ou segmento beneficiado, mas toda a sociedade. Se a hipótese de incidência prevê a vinculação à intervenção em benefício de determinado setor econômico, presume-se que então devem ser tributados os agentes econômicos pertencentes a este grupo. A instituição de CIDE sem o respeito à *referibilidade* direta implica que o tributo seja suportado por toda a sociedade, visto que não o é por nenhum grupo em particular, de tal forma que se caracterizará como um imposto disfarçado. A interpretação mais adequada é pela inconstitucionalidade de tal instituição e o direito à repetição do valor cobrado indevidamente.

Cabe ressaltar que o benefício não precisa ser fruível individualmente ou efetivamente por cada um dos integrantes do grupo ou setor econômico beneficiado, este benefício é presumido pela mera pertença a determinado meio econômico. Assim, uma norma que beneficie o setor de transportes beneficiará a todos os seus integrantes, não sendo necessário aferir o grau de benefício concreto de cada um dos agentes econômicos do setor.

Este entendimento tem sido flexibilizado pelo STF e pelo STJ em diversos casos, fragilizando novamente o caráter de higidez do sistema tributário nacional, de tal forma a novamente prejudicar a segurança jurídica e a proteção aos direitos fundamentais do contribuinte, sem em contrapartida aumentar a eficiência geral do poder público. No caso da contribuição do Sebrae, autorizou o STF a incidência da contribuição sobre as empresas de grande porte, não se limitando às empresas de pequeno e médio porte[30]. Em outro caso ainda mais controverso, entendeu o STJ que incide a contribuição do Incra sobre a atividade das empresas urbanas, com o objetivo de financiar a reforma agrária e a atividade geral. Nesse caso, entendeu a Ministra Eliana Calmon no voto decisivo que:

> as contribuições especiais atípicas (de intervenção no domínio econômico) são constitucionalmente destinadas a finalidades não diretamente referidas ao sujeito passivo, o qual não necessariamente é beneficiado com a atuação estatal Enem a ela dá causa (referibilidade)[31].

[30] RE 401.823.
[31] REsp 770.451.

A fragilização atinge níveis preocupantes de ausência de coerência a justificar no futuro a incidência de contribuições sobre agentes econômicos absolutamente alheios à atividade a ser financiada, em uma "constitucionalização das inconstitucionalidades", ou seja, uma reforma constitucional sorrateira e silenciosa por meio da jurisdição.

5.2.2 Espécies

5.2.2.1 CIDEs recepcionadas pela CF/88

Diversas contribuições existiam antes do texto constitucional em vigor e foram recepcionadas pela CF/88, em todas disposições que não contrariem a ordem constitucional vigente. Foram recepcionadas as seguintes contribuições:

– *Adicional de Frete para a Renovação da Marinha Mercante* (AFRMM): instituído pela Lei n. 3.381, de 24 de abril de 1958, que instituiu o Fundo da Marinha Mercante e a Taxa de Renovação da Marinha[32]. Dispôs o art. 3º do Decreto-lei n. 1.801/80 que o AFRMM é um adicional ao frete cobrado pelo armador, de qualquer embarcação que opere em porto nacional, de acordo com o conhecimento de embarque e o manifesto de carga, pelo transporte de qualquer carga: i) na saída de porto nacional, na navegação de cabotagem e interior; e ii) na entrada em porto nacional, na navegação de longo curso.

– *Adicional de Tarifa Portuária* (ATP): A Lei n. 7.700, de 21 de dezembro de 1988, institui o Adicional de Tarifa Portuária (ATP), incidente sobre as tabelas das Tarifas Portuárias. Esta era fixada 50%, e incidirá sobre as operações realizadas com mercadorias importadas ou exportadas, objeto do comércio na navegação de longo curso. A finalidade específica era a aplicação em investimentos para melhoramento, reaparelhamento, reforma e expansão de instalações portuárias. Foi extinta com a Lei n. 9.309, de 2 de outubro de 1996.

– *Contribuição para o Instituto do Açúcar e do Álcool* (IAA): foi instituída pelo Decreto-lei n. 308, de 28 de fevereiro de 1967, que dispunha sobre a receita do

---

[32] Revogado pelo Decreto-lei n. 1.142/70, por sua vez revogado pelo Decreto-lei n. 1.801/80, que consolidou e alterou a legislação relativa ao adicional ao frete para renovação da marinha mercante, bem como do Fundo de Marinha Mercante.

Instituto do Açúcar e do Álcool (IAA). Assim determinou o art. 3º deste Decreto-lei que para custeio da intervenção da União, por meio do Instituto do Açúcar e do Álcool, na economia canavieira nacional, fosse instituída a contribuição para o IAA[33].

5.2.2.2 CIDEs do Sistema "S"

Tem sido consideradas como CIDE as contribuições para o financiamento de determinadas entidades qualificadas para o exercício de atuação em determinado setor econômico. Existem duas classes de contribuições vinculadas ao sistema "S", aquelas direcionadas ao financiamento de entidades de atuação em determinado setor específico, tal como Sesc, Senac, Sesi, Senai, Senar, Sest e Senat, e outras ao incentivo de determinado setor econômico: Sebrae, Apex-Brasil e ABDI.

5.2.2.3 Contribuição do Sebrae

Esta CIDE foi instituída pela Lei n. 8.029/90 ao desvincular da Administração Pública Federal o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa (Cebrae), mediante sua transformação em serviço social autônomo[34]. A contribuição para o Sebrae será cobrada sob a forma de um adicional sobre as contribuições do Sesc, Senac, Sesi, Senai, Senar, Sest e Senat[35].

Compete ao Sebrae planejar, coordenar e orientar programas técnicos, projetos e atividades de apoio às micro e pequenas empresas, em conformidade com as políticas nacionais de desenvolvimento, particularmente as relativas às áreas

---

[33] Modificada pelo Decreto-lei n. 1.712, de 14 de novembro de 1979, e pela instituição do adicional de que trata o Decreto-lei n. 1.952, de 15 de julho de 1982, bem como pelo Decreto-lei n. 2.471, de 1º de setembro 1988.

[34] Art. 8º da Lei n. 8.029/90.

[35] Cf. Art. 8º: "§ 4º O adicional de contribuição a que se refere o § 3º deste artigo será arrecadado e repassado mensalmente pelo órgão ou entidade da Administração Pública Federal ao Cebrae, ao Serviço Social Autônomo Agência de Promoção de Exportações do Brasil – Apex-Brasil e ao Serviço Social Autônomo Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial – ABDI, na proporção de 85,75% (oitenta e cinco inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) ao Cebrae, 12,25% (doze inteiros e vinte e cinco centésimos por cento) à Apex-Brasil e 2% (dois inteiros por cento) à ABDI. (Redação dada pela Lei n. 11.080, de 2004)".

industrial, comercial e tecnológica. A sua natureza interventiva foi confirmada pelo STF no julgamento do RE 396.266.

5.2.2.4 Contribuição do Sescoop

A contribuição do Sescoop foi instituída pela Medida Provisória n. 1.715, de 3 de setembro de 1998, com personalidade jurídica de direito privado, sem prejuízo da fiscalização da aplicação de seus recursos pelo Tribunal de Contas da União, com o objetivo de organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino de formação profissional, desenvolvimento e promoção social do trabalhador em cooperativa e dos cooperados[36].

Esta contribuição foi instituída em substituição às contribuições do Sesc, Senac, Sesi, Senai, Senar, Sest e Senat. São objetivos da contribuição organizar, administrar e executar o ensino de formação profissional, a promoção social dos empregados de cooperativas, cooperados e de seus familiares, e o monitoramento das cooperativas em todo o território nacional.

5.2.2.5 Contribuição do Sesc, Senac, Sesi, Senai, Senar, Sest e Senat

As contribuições para o financiamento dos "Serviços Sociais Autônomos" são denominadas de contribuições sociais gerais e servem para custear o Sistema "S", composto de diversos entes, tais como: Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai), Serviço Social da Indústria (Sesi), Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (Senac), Serviço Social do Comércio (Sesc), Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (Senat), Serviço Social do Transporte (Sest) e do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar).

Esses serviços são prestados por "entes de cooperação" com a administração pública, que não integram a administração pública direta ou indireta. Possuem natureza de pessoas jurídicas de direito privado, contudo o seu financiamento decorre de contribuições sociais, de caráter claramente tributário, que demarcam a

---

[36] Cf. art. 7º da MP n. 1.715/98.

sua natureza *sui generis*.

Essas entidades, apesar de autônomas, obedecem à fiscalização pelo Tribunal de Contas da União (TCU), pelos recursos recebidos (RE 789.874/DF), nos termos do art. 183 do Decreto-lei n. 200/67 ("As entidades e organizações em geral, dotadas de personalidade jurídica de direito privado, que recebem contribuições para fiscais e prestam serviços de interêsse público ou social, estão sujeitas à fiscalização do Estado nos têrmos e condições estabelecidas na legislação pertinente a cada uma").

Essas contribuições possuem como base de cálculo a incidência sobre a folha de salários, conforme regramento recepcionado pela CF/88, em seu art. 240 ("Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical").

Há controvérsia sobre a natureza dessas contribuições, se são denominadas de "parafiscais", "sociais gerais", "corporativas" ou "interventivas". A denominação parafiscal é errônea, pelo menos desde a CF/88, dada a unicidade do orçamento público. O STF e o STJ consolidaram o entendimento de que essas entendidas não são de interesse "especial" de determinada categoria econômica e, portanto, não devem ser denominadas de "corporativas"[37]. A atividade realizada pelo Sistema "S" interessa a toda sociedade e deve ser por ela financiada, não somente pelas categorias econômicas referenciadas (indústria, comércio etc.). Em nossa singela opinião, trata-se de contribuições corporativas que interessam especialmente a um determinado segmento econômico e por este deveria ser financiado, os casos de atuação geral deveriam ser financiados por meio de impostos ou de Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE).

Nem todas as contribuições das entidades do Sistema "S" são consideradas "sociais gerais". As contribuições para o Sebrae e Sescoop são tidas por CIDEs[38]. Elas não se destinam ao custeio de uma atividade direcionada a determinada categoria econômica (indústria, comércio etc.), mas a um serviço que interessa a todos os segmentos econômicos, tal como o suporte às pequenas e microempresas, pelo Sebrae ou às cooperativas, de todas as áreas, pelo Sescoop. A crítica que se

---

[37] RE 148.754-2/RJ e REsp 662.911/RJ.
[38] RE 396.266.

pode realizar a essa denominação é que as contribuições interventivas deveriam ser provisórias, enquanto o apoio às empresas ou cooperativas deve ser uma atividade permanente.

5.2.2.6 Contribuição da Apex-Brasil e ABDI

A contribuição da Apex-Brasil (Lei n. 10.668, de 14 de maio de 2003), que autorizou a instituição do Serviço Social Autônomo Agência de Promoção de Exportações do Brasil – Apex-Brasil[39]. A agência é constituída sob a forma de pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, de interesse coletivo e de utilidade pública, com o objetivo de promover a execução de políticas de promoção de exportações, em cooperação com o Poder Público, especialmente as que favoreçam as empresas de pequeno porte e a geração de empregos. Compete à Apex-Brasil a promoção comercial de exportações, em conformidade com as políticas nacionais de desenvolvimento, particularmente as relativas às áreas industrial, comercial, de serviços e tecnológica[40].

A ABDI foi instituída pela Lei n. 11.080, de 30 de dezembro de 2004, e regulamentada pelo Decreto n. 5.352 de 24 de janeiro de 2005, e tem como função "promover a execução de políticas de desenvolvimento industrial, especialmente as que contribuam para a geração de empregos, em consonância com as políticas de comércio exterior e de ciência e tecnologia".

A contribuição do Sebrae será repartida entre o Serviço Social Autônomo Agência de Promoção de Exportações do Brasil (Apex-Brasil) e o Serviço Social Autônomo Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI), na proporção de 85,75% ao Cebrae, 12,25% à Apex-Brasil e 2% à ABDI[41].

O STF firmou entendimento de que as contribuições devidas ao Sebrae, à Apex e à ABDI com fundamento na Lei 8.029/1990 foram recepcionadas pela Emenda Constitucional (EC) 33/2001[42].

---

[39] Altera os arts. 8º e 11 da Lei n. 8.029, de 12 de abril de 1990.
[40] Cf. art. 2º da Lei n. 8.029, de 12 de abril de 1990.
[41] Cf. art. 8º, § 4º, da Lei n. 8.029/90, com redação dada pela Lei n. 11.080/2004.
[42] Tema 325 com repercussão geral.

5.2.2.7 CIDE-combustíveis

A CIDE-combustíveis foi incluída pela Emenda Constitucional n. 33/2001, que estabeceu em seu art. 177 a contribuição interventiva relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível. A alíquota da contribuição poderá ser: a) diferenciada por produto ou uso; b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, *b*. Os recursos arrecadados serão destinados ao: a) pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; b) financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; c) financiamento de programas de infraestrutura de transportes. A CIDE-combustíveis foi instituída pela Lei n. 10.336, de 19 de dezembro de 2001.

5.2.2.8 CIDE-royalties

A CIDE-*royalties* foi instituída pela Lei n. 10.168, de 29 de dezembro de 2000, como contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação. A CIDE-*royalties* é incidente sobre as operações de licença de uso ou contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. Considera-se contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica. Esta contribuição não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

Haverá incidência sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações correspondentes, a uma alíquota de 10%.

5.2.2.9 Condecine

A Condecine foi instituída pela Medida Provisória n. 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, que estabelece princípios gerais da Política Nacional do Cinema, cria o Conselho Superior do Cinema e a Agência Nacional do Cinema (Ancine), instituiu o Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Nacional (Prodecine), autorizou a criação de Fundos de Financiamento da Indústria Cinematográfica Nacional (Funcines) e alterou a legislação sobre a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional.

A Condecine incide sobre[43]:

– a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais, por segmento de mercado a que forem destinadas;

– a prestação de serviços que se utilizem de meios que possam, efetiva ou potencialmente, distribuir conteúdos audiovisuais nos termos da lei que dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado, listados no Anexo I desta medida provisória;

– a veiculação ou distribuição de obra audiovisual publicitária incluída em programação internacional, nos casos em que existir participação direta de agência de publicidade nacional, sendo tributada nos mesmos valores atribuídos quando da veiculação incluída em programação nacional;

– sobre o pagamento, o crédito, o emprego, a remessa ou a entrega, aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, de importâncias relativas a rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo.

A Condecine é devida para cada segmento de mercado, por:

– título ou capítulo de obra cinematográfica ou videofonográfica destinada aos seguintes segmentos de mercado: a) salas de exibição; b) vídeo doméstico, em qualquer suporte; c) serviço de radiodifusão de sons e imagens; d) serviços de comunicação eletrônica de massa por assinatura; e e) outros mercados;

– título de obra publicitária cinematográfica ou videofonográfica, para cada

---

[43] Lei n. 12.485/2011.

segmento de mercado a que se destinar;

– título de obra publicitária cinematográfica ou videofonográfica, para cada segmento dos mercados previstos nas alíneas *a* a *e* do inciso I do art. 1º da MP n. 2.228-1/2001, a que se destinar.

O produto da arrecadação da Condecine será destinado ao Fundo Nacional da Cultura (FNC) e alocado em categoria de programação específica denominada Fundo Setorial do Audiovisual, especialmente para[44]:

– o Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Brasileiro (Prodecine), destinado ao fomento de projetos de produção independente, distribuição, comercialização e exibição por empresas brasileiras;

– o Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Audiovisual Brasileiro (Prodav), destinado ao fomento de projetos de produção, programação, distribuição, comercialização e exibição de obras audiovisuais brasileiras de produção independente;

– o Programa de Apoio ao Desenvolvimento da Infraestrutura do Cinema e do Audiovisual (Pró-Infra), destinado ao fomento de projetos de infraestrutura técnica para a atividade cinematográfica e audiovisual e de desenvolvimento, ampliação e modernização dos serviços e bens de capital de empresas brasileiras e profissionais autônomos que atendam às necessidades tecnológicas das produções audiovisuais brasileiras.

5.2.2.10 CIDE-energia

A CIDE-energia foi instituída pela Lei n. 12.111, de 9 de dezembro de 2009, decorrente da conversão da Medida Provisória n. 466/2009. Este dispositivo determinou que as empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos de distribuição de energia elétrica ficam obrigadas a recolher ao Tesouro Nacional, até 31 de dezembro de 2012, o adicional de 0,30% sobre a receita operacional líquida[45]. Esta hipótese de incidência está vinculada à finalidade de ressarcimento de Estados e municípios que tiverem eventual perda de receita

---

[44] Lei n. 11.437/2006.
[45] Lei n. 9.991/2000.

decorrente da arrecadação de ICMS incidente sobre combustíveis fósseis utilizados para geração de energia elétrica, ocorrida nos 24 meses seguintes à interligação dos respectivos Sistemas Isolados ao Sistema Interligado Nacional (SIN)[46].

5.2.2.11 Contribuição da Ataero

A Lei n. 7.920, de 12 de dezembro de 1989, instituiu o Adicional de Tarifa Aeroportuária, que tem por finalidade específica aplicação em melhoramentos, reaparelhamento, reforma, expansão e depreciação de instalações aeroportuárias[47], bem como constituir receitas do Fundo Nacional de Aviação Civil (FNAC)[48]. O Ataero será cobrado no valor de 35,9% sobre as tarifas aeroportuárias. A natureza dessa cobrança tem sido motivo de debates, sendo que algumas decisões do STJ a consideram mera sobretaxa[49], enquanto outras decisões a entendem como uma taxa[50]. Compreendemos que existe no caso uma perfeita contribuição contributiva pela presença de hipótese de incidência vinculada a determinada finalidade regulatória, em prol diretamente de um setor econômico específico e de seus integrantes presumivelmente. Extinção a partir de 1º de janeiro de 2017, por meio da Lei n. 13.319/2016.

5.2.2.12 Fust e Funttel

As contribuições do Fust e Funttel são contribuições interventivas com forte caráter social e a sua hipótese de incidência está vinculada tanto ao desenvolvimento do setor econômico das telecomunicações quanto à (re)distribuição dos ganhos tecnológicos em todas as camadas sociais, por meio da difusão da tecnologia.

A contribuição para o Fust foi instituída pela Lei n. 9.998, de 17 de agosto de 2000, que instituiu o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações,

---

[46] Art. 4º-A da Lei n. 9.991/2000.
[47] Redação dada pela Medida Provisória n. 551/2011.
[48] Instituído pela Lei n. 12.462, de 5 de agosto de 2011.
[49] REsp 86.132.
[50] MS 8.060.

cuja finalidade específica é proporcionar recursos destinados a cobrir a parcela de custo exclusivamente atribuível ao cumprimento das obrigações de universalização de serviços de telecomunicações, que não possa ser recuperada com a exploração eficiente do serviço.

Um dos mais importantes dispositivos relacionados às CIDEs encontra-se no art. 7º da Lei n. 9.998/2000 que determina que a Anatel publicará, no prazo de até 60 dias do encerramento de cada ano, um demonstrativo das receitas e das aplicações do Fust, informando às entidades beneficiadas a finalidade das aplicações e outros dados esclarecedores.

A contribuição para o Funttel foi instituída pela Lei n. 10.052, de 28 de novembro de 2000, de natureza contábil, com a finalidade específica de estimular o processo de inovação tecnológica, incentivar a capacitação de recursos humanos, fomentar a geração de empregos e promover o acesso de pequenas e médias empresas a recursos de capital, de modo a ampliar a competitividade da indústria brasileira de telecomunicações.

A contribuição para o Funttel incidirá a alíquota de 0,5% sobre a receita bruta das empresas prestadoras de serviços de telecomunicações, nos regimes público e privado, excluindo-se, para determinação da base de cálculo, as vendas canceladas, os descontos concedidos, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Serão também cobradas no percentual de 1% das instituições autorizadas na forma da lei, sobre a arrecadação bruta de eventos participativos realizados por meio de ligações telefônicas.

Determina de modo muito adequado a Lei n. 10.052/2000 que os recursos do fundo serão aplicados exclusivamente no interesse do setor de telecomunicações, evitando-se o fenômeno da tredestinação ou desvio de finalidade.

5.2.2.13 Contribuição do Incra

Como já foi apresentado, entendeu o STJ que a contribuição do Incra possui natureza interventiva, porém atípica. Sua finalidade específica seria promover a colonização e a reforma agrária e indiretamente a função social da propriedade e da diminuição das desigualdades sociais e regionais, previstas no texto constitucional. Cabe ressaltar que o STJ realizou no caso uma extensão indevida do conceito de contribuição interventiva, visto que a reforma agrária se insere em capítulo da ordem social e deveria ser tratada como uma contribuição social e não interventiva.

Igualmente polêmico e equivocado, no nosso entender, está na incidência desta contribuição sobre a atividade das empresas urbanas, com o objetivo de financiar a reforma agrária e a atividade geral. Nesse caso, entendeu a Ministra Eliana Calmon no voto decisivo que:

> as contribuições especiais atípicas (de intervenção no domínio econômico) são constitucionalmente destinadas a finalidades não diretamente referidas ao sujeito passivo, o qual não necessariamente é beneficiado com a atuação estatal Enem a ela dá causa (referibilidade)[51].

5.3 Contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas

5.3.1 Características e regime jurídico

5.3.1.1 Evolução histórica

A CF/67 já previa a possibilidade de contribuições para o custeio de atividades de órgãos profissionais, para a execução de programas de interesse das categorias por eles representados. Conforme o Título III “Da ordem econômica e social”, que assim dispõe:

---

[51] REsp 770.451.

> *Art. 159. É livre a associação profissional ou sindical; a sua constituição, a representação legal nas convenções coletivas de trabalho e o exercício de funções delegadas de Poder Público serão regulados em lei.*
> 1 §º *Entre as funções delegadas a que se refere este artigo, compreende-se a de arrecadar, na forma da lei, contribuições para o custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais e para a execução de programas de interesse das categorias por eles representadas.*

A Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969, procedeu a uma alteração radical ao estabelecer que essas contribuições fazem parte do Capítulo do "Do Sistema Tributário", ao determinar que:

> *Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:*
> *[...]*
> 2 §º *A União pode instituir:*
> *I – contribuições, nos têrmos do item I dêste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interêsse da previdência social ou de categorias profissionais.*

Posteriormente, este dispositivo foi alterado pela Emenda Constitucional n. 8/77, que determinou:

> *I – contribuições, observada a faculdade prevista no item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social.*

A CF/88 estabeleceu um novo regime para essas contribuições, determinando que elas seriam de duas espécies de interesse financiado: de categorias profissionais (corporativo-profissionais) e de interesse de categorias econômicas profissionais (corporativo-econômicas).

5.3.1.2 Base normativa

O fundamento constitucional das contribuições corporativas se encontra no art. 149 da CF/88 que determina que:

> *Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.*

5.3.1.3 Natureza jurídica

Uma longa querela foi realizada sobre a natureza jurídica das contribuições corporativas, especialmente pela sua proximidade com o conceito de taxas de fiscalização, dado que as contribuições corporativas financiam atividades de conselhos profissionais que, dentre outras atividades, impõe a fiscalização dos seus associados. Vejamos, pois, com mais atenção, os detalhes desta questão.

Todos os Conselhos Profissionais, tais como de Engenharia, Medicina, Administração, Odontologia ou Farmácia, dentre tantos outros, realizam atividade própria da administração pública e se caracterizam como autarquias sujeitas ao regime de direito público[52]. Incumbe a essas cumprir o disposto no art. 21, em seu inciso XXIV, da CF/88 que determina que compete a União: "organizar, manter e executar a inspeção do trabalho".

Por sua vez, determinou a Lei n. 6.839, de 30 de outubro de 1980, sobre a obrigatoriedade do registro de empresas e a anotação dos profissionais legalmente habilitados, nas entidades competentes para a fiscalização do exercício das diversas profissões ou pela qual prestem serviços a terceiros[53]. Instituiu, portanto, uma dupla obrigatoriedade, de um lado, em razão da atividade básica, quando se referir a empresas formadas por profissionais para a prestação de serviços próprios (médicos, engenheiros etc.) e em relação a empresas que prestem serviços para

---

[52] Cf. MS 22.643/SC, *DJ* 4-12-1998; do STJ: AgRg no REsp 479.025/DF, *DJ* 20-10-2003; AgRg no REsp 314.237/DF, *DJ* 9-6-2003; REsp 400.553/RJ, *DJ* 14-5-2007, e REsp 333.064/RJ, *DJ* 8-10-2007 e REsp 820.696/RJ.

[53] "Art. 1º O registro de empresas e a anotação dos profissionais legalmente habilitados, delas encarregados, serão obrigatórios nas entidades competentes para a fiscalização do exercício das diversas profissões, em razão da atividade básica ou em relação àquela pela qual prestem serviços a terceiros."

terceiros, quando a empresa por lei exigir a presença de profissionais habilitados para a realização de determinada atividade, tal como as empresas construtoras que exigem a presença de engenheiro registrado no CREA.

Cabe ressaltar que essas profissões regulamentadas somente poderão exercer legalmente a atividade, em qualquer de seus ramos ou especialidades, após o prévio registro de seus títulos, diplomas, certificados ou cartas no Conselho Federal ou Regional, correspondente, sob cuja jurisdição se achar o local de sua atividade.

A competência legal dos diversos Conselhos Federais não é disciplinada por nenhuma norma geral, mas por leis específicas para cada um dos diferentes conselhos. São geralmente definidos como órgãos supervisores da ética profissional em todo território nacional, instituidores de órgãos julgadores e disciplinadores da categoria profissional, determinando todos os meios e procedimentos necessários para o bom desempenho ético e pelo prestígio da profissão e dos que a exerçam legalmente.

Dentre as suas atribuições, normalmente estabelecem a competência de: a) organizar o seu regimento interno; b) aprovar os regimentos internos organizados pelos Conselhos Regionais; c) eleger o presidente e os demais integrantes do Conselho; d) votar e alterar o Código de Prática Profissional; e) expedir as instruções necessárias ao bom funcionamento dos Conselhos Regionais; e f) definir e estabelecer formas de cumprimento.

A atribuição dos Conselhos Federais não se limita, contudo, à fiscalização do exercício da profissão, mas transcende a mera atividade fiscalizatória e dirige-se igualmente à atividade normativa e estruturante do campo profissional abarcado pela profissão habilitada. Assim, por exemplo, o Conselho Federal de Contabilidade se preocupa além da atividade de fiscalização do exercício da profissão contábil, também em regular os princípios contábeis, bem como editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional. Trata-se de atribuições muito mais amplas que a mera fiscalização da prática profissional, mas estruturam e normatizam o campo de atividade profissional definindo os seus princípios, atualização perante novas práticas e mesmo normas sobre o campo de atividade.

Assim, cabe rechaçar o entendimento de que as contribuições corporativas

tenham natureza da taxas de fiscalização, visto que a hipótese de incidência não está vinculada única e exclusivamente ao custeio de uma atividade de fiscalização profissional, bem como a base de cálculo não reflete o custo desta atividade de fiscalização profissional, de tal modo que a finalidade específica aproveita presumivelmente a toda a categoria profissional pela melhoria constante da classe por meio da fiscalização, edição de normas e princípios estruturantes do exercício da profissão.

Igualmente, não podemos aceitar o entendimento de que se trata de uma contribuição de natureza parafiscal, sob a alegação de que o sujeito ativo e a obrigação tributária são as entidades representativas de natureza autárquica e não diretamente a União Federal. Tal situação não exclui a natureza fiscal dessas contribuições, bem como ressaltamos novamente pela inexistência de contribuições fiscais sob a égide da Constituição Federal de 1988.

5.3.2 Espécies

Existem duas espécies de contribuições corporativas: a) de interesse das categorias profissionais (p. ex.: Crea, CRM etc.) ou b) de interesse das categorias econômicas (p. ex.: CNA, CNI etc.). As duas espécies de contribuições dirigem-se a aspectos distintos, de um lado, existem as relativas à atividade profissional e, de outro, às atividades econômicas (agricultura, comércio ou prestação de serviços). Apesar de diversas sua distinção não apresenta maior relevância prática.

5.3.2.1 Contribuições corporativas profissionais

As contribuições para os Conselhos Federais são cobradas sob a denominação de anuidades, possuem natureza tributária, em razão de sua compulsoriedade e hipótese de incidência vinculada ao custeio dos conselhos profissionais correspondentes.

5.3.2.2 Contribuições corporativas econômicas

Tem sido consideradas contribuições de interesse de categorias econômicas as contribuições de alguns serviços sociais autônomos específicos a determinados setores, em função de sua limitação à atuação em determinadas categorias econômicas. São exemplos as contribuições para o Serviço Social do Transporte (Sest), do Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (Senat) e do Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (Sescoop). Em nosso entender, nada justifica que algumas contribuições dirigidas a determinados serviços sociais autônomos sejam categorizados como contribuições interventivas e outras como corporativas, sendo que possuem as mesmas características e atuam sobre setores econômicos específicos.

5.3.2.3 OAB

A anuidade para a Ordem dos Advogados do Brasil não tem sido considerada como possuidora de natureza tributária, pelo fato de que as receitas auferidas pela OAB não podem ser consideradas incluídas no conceito de Fazenda Pública, tampouco se sujeitam aos procedimentos da Lei de Execução Fiscal, de contabilidade pública ou formalização por meio de lançamento administrativo que configure Termo de Inscrição em Dívida Ativa.

No julgamento da ADI 3.026, tendo por relator o Ministro Eros Grau, o Supremo Tribunal Federal decidiu que a OAB não é uma entidade da Administração Indireta da União, sendo um serviço público independente, "[...] categoria ímpar no elenco das personalidades jurídicas existentes no Direito brasileiro". Esta não se considera uma espécie de "autarquias especiais", nem está sujeita ao controle da Administração, visto que a OAB ocupa-se de atividades indispensáveis à administração da Justiça. Desse modo, a Ordem dos Advogados do Brasil não possui congêneres nos demais órgãos de fiscalização profissional, por não estar voltada exclusivamente a finalidades corporativas.

5.3.2.4 Distinção de figuras afins

a) Contribuição confederativa

Esta contribuição está prevista no art. 8º, IV, do texto constitucional, que determina que:

> *Art. 8º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte:*
> *[...]*
> *IV – a assembleia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei.*

A contribuição confederativa caracteriza-se pela sua natureza não tributária, decorrente de seu vínculo voluntário ou não compulsório. A sua obrigatoriedade decorre da adesão espontânea ao sistema de representação sindical, visto que o texto constitucional determina expressamente em seu art. 8º, que: “[...] V – ninguém será obrigado a filiar-se ou a manter-se filiado a sindicato”. Sua finalidade é custear o sistema confederativo (sindicato, federação e confederação).

b) Contribuição sindical

A contribuição sindical ou “imposto sindical” foi instituído pela Constituição de 1937, de clara inspiração fascista, que determinou que os sindicatos regularmente reconhecidos pelo Estado poderiam impor contribuições para o financiamento da estrutura sindical[54]. Posteriormente, a Lei n. 6.386, de 9 de dezembro de 1976 acrescentou esta contribuição na CLT, em seu art. 580, ao determinar que esta seria recolhida, de uma só vez, anualmente, e consistirá na importância correspondente à remuneração de um dia de trabalho, para os empregados, qualquer que seja a forma

[54] “Art. 138. A associação profissional ou sindical é livre. Somente, porém, o sindicato regularmente reconhecido pelo Estado tem o direito de representação legal dos que participarem da categoria de produção para que foi constituído, e de defender-lhes os direitos perante o Estado e as outras associações profissionais, estipular contratos coletivos de trabalho obrigatórios para todos os seus associados, impor-lhes contribuições e exercer em relação a eles funções delegadas de Poder Público.”

da referida remuneração.

A denominação contribuição social para designar o antigo "imposto sindical" foi oficializada com a edição do Decreto-lei n. 27, de 14 de novembro de 1966, que acrescentou o art. 218 ao Código Tributário Nacional55.

c) Contribuição assistencial

A contribuição assistencial possui previsão no art. 513, *e*, da CLT e objetiva financiar os gastos realizados em decorrência de negociação coletiva, sendo igualmente conhecida como taxa assistencial ou de reversão.

d) Contribuição dos associados

É uma contribuição associativa de natureza voluntária e não compulsória, sendo devida pelos trabalhadores que filiados a um sindicato desejarem desfrutar dos serviços por ele proporcionados. Está prevista no art. 548 da CLT, que determina que "Constituem o patrimônio das associações sindicais: [...] b) as contribuições dos associados, na forma estabelecida nos estatutos ou pelas assembleias gerais".

5.4 Contribuições para o financiamento da seguridade social

5.4.1 Características e regime jurídico

5.4.1.1 Evolução histórica

A previsão de contribuição do empregador para o custeio da previdência pública estava previsto no texto constitucional de 1946, que determinava:

> *Art 157. A legislação do trabalho e a da previdência social obedecerão nos seguintes preceitos, além de outros que visem a melhoria da condição dos trabalhadores: [...]*

---

[55] "I – da 'contribuição sindical', denominação que passa a ter o impôsto sindical de que tratam os arts. 578 e seguintes da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no art. 16 da Lei n. 4.589, de 11 de dezembro de 1964."

XVI – previdência, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, em favor da maternidade e contra as consequências da doença ,da velhice, da invalidez e da morte.

A Constituição de 1967 manteve o espírito do dispositivo, com a seguinte redação:

Art. 158. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria, de sua condição social: [...]
XVI – previdência social, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, para seguro-desemprego, proteção da maternidade e, nos casos de doença, velhice, invalidez e morte.

Determinou a Emenda Constitucional n. 1/69 que:

Art. 43. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sôbre tôdas as matérias de competência da União, especialmente: [...]
X – Contribuições sociais para custear os encargos previstos nos artigos 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, § 1º, 175, § 4º e 178. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 8, de 1977).

Por sua vez, dispunha o art. 165, XVI, que:

Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos têrmos da lei, visem à melhoria de sua condição social: [...]
XVI – previdência social nos casos de doença, velhice, invalidez e morte, seguro-desemprego, seguro contra acidentes do trabalho e proteção da maternidade, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado.

5.4.1.2 Conceito de empresa ou da entidade a ela equiparada

A Consolidação das Leis do Trabalho, no seu art. 2º, não conceitua empresa, mas tão somente define o que venha a ser empregador. Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço. Equiparam-se ao

empregador os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados.

O Código Civil brasileiro igualmente não define a empresa, mas o empresário em seu art. 966, assim:

> *Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.*

A Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, definirá a empresa como a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional[56]. Equipara-se a empresa[57] o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras[58].

5.4.1.3 Aspecto quantitativo: base de cálculo e alíquota

A contribuição da empresa, destinada à seguridade social, é de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa[59].

---

[56] Art. 15, I, da Lei n. 8.212/91.
[57] A redação anterior do dispositivo era: "Parágrafo único. Considera-se empresa, para os efeitos desta lei, o autônomo e equiparado em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras".
[58] Cf. Lei n. 9.876/99.
[59] Cf. Lei n. 9.876/99.

Para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei n. 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos[60]:

a) 1% para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

A contribuição é de 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços[61]; e de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho[62].

No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas nos arts. 22 e 23 da Lei n. 8.212/91, é devida a contribuição adicional de 2,5% sobre a base de cálculo 20% das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços.

A contribuição empresarial da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional destinada à seguridade social, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22, § 6º, da Lei n. 8.212/91, corresponde a 5% da receita

[60] Cf. Lei n. 9.732/98.
[61] Cf. Lei n. 9.732/98.
[62] Cf. Lei n. 9.732/98.

bruta, decorrente dos espetáculos desportivos de que participem em todo território nacional em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos[63].

Caberá à entidade promotora do espetáculo a responsabilidade de efetuar o desconto de 5% da receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos e o respectivo recolhimento ao Instituto Nacional do Seguro Social, no prazo de até dois dias úteis após a realização do evento.

5.4.1.4 Folha de salários: conceito

O conceito de folha de salários é fundamental para a determinação da base de cálculo da contribuição para o financiamento da seguridade social. O salário é a espécie de remuneração paga pelo empregador ao empregado, em decorrência de um contrato de trabalho, como contraprestação de trabalho prestado. A remuneração é o gênero de pagamentos que abrange, além do salário, as gorjetas e outras verbas recebidas por terceiros por meio de contrato de trabalho. Nesse sentido, determina o art. 457 da CLT:

> *Art. 457. Compreende-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.*

Para Orlando Gomes, a distinção entre os dois conceitos decorre da fonte do pagamento, caso o pagamento seja realizado diretamente pelo empregador, teríamos salário, se por sua vez existirem prestações pagas pelos clientes do estabelecimento diretamente ao empregado, de modo espontâneo e em retribuição não obrigatória pelo agrado do cumprimento do ato do emprego, teremos a gorjeta, sendo que a remuneração pode consistir, assim, em salário mais gorjetas[64].

---

[63] Cf. Lei n. 9.528/97.
[64] Cf. GOMES, Orlando; GOTTSCHALK, Elson. *Curso de direito do trabalho*. São Paulo: Forense, 2012, p. 211.

Para que exista remuneração, devem concorrer dois elementos simultâneos: comutatividade das obrigações e a existência de um contrato de trabalho. A comutatividade deve ser entendida como vínculo recíproco de obrigações que une empregador e empregado, de um lado, encontramos a obrigação contratual do empregado em prestar trabalho subordinado, em decorrência de um contrato de trabalho e, de outro, como contraprestação pelo do trabalho prestado, teremos o pagamento do salário pelo empregador. Não existe exigência, contudo, de que a contraprestação efetivamente ocorra para que o salário seja devido, sendo que estar à disposição para a realização de trabalho subordinado já preenche os requisitos para a fruição da retribuição que o salário constitui. Assim, determina o art. 4º da CLT, que dispõe que: "Considera-se como de serviço efetivo o período em que o empregado esteja à disposição do empregador, aguardando ou executando ordens, salvo disposição especial expressamente consignada". Igualmente faz jus ao salário o empregado nos dias de repouso compulsório (descanso semanal e em feriados); durante as férias anuais do empregado (art. 140 da CLT), entre outras situações.

A vigência de um contrato de emprego é condição necessária para o pagamento de salário, sendo que as prestações realizadas na ausência de contrato de trabalho subordinado não podem ser como remunerações salariais. As verbas pagas na vigência de contrato de salário, mesmo que não tenham relação direta com o trabalho prestado, passam a integrar a remuneração salarial. Assim, a entrega de benesses *in natura*, mesmo que por mera liberalidade, integrarão o salário, visto que foram pagas em virtude da existência de um contrato de emprego. Integram o salário os ganhos ocasionais e esporádicos pagos em contraprestação ao trabalho prestado.

São espécies de remunerações salariais o salário base, as comissões, as gratificações e os prêmios.

a) Salários

O salário é o valor fixo decorrente de contrato de emprego, bem como os demais complementos de natureza remuneratória, tais como as comissões, percentagens, adicionais de natureza contratual ou legal, participação nos lucros,

gratificações ajustadas, diárias para viagens, abonos, bonificações e prêmios[65]. O salário é o núcleo retributivo do contrato de trabalho, em torno do qual encontramos outras formas de remuneração que são atraídas pela sua irresistível força de atração.

Determina a Súmula 688 do STF que: "É legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário".

As comissões possuem natureza salarial e se caracterizam como um percentual prefixado sobre uma operação de venda de mercadoria ou de serviço prestado. Quando pagas em razão de vínculo de emprego, possuem natureza salarial, contudo, se prestadas fora de um liame de subordinação de emprego, configuram relação de agência ou de representação.

Entendeu o STF no MS 280/DF que:

> [...] qualquer importância, pois, que o segurado-empregado perceber, a titulo de remuneração, integra o seu salário de contribuição, buscando-se, na CLT, artigos 457 e 458, o conceito de remuneração. II – a prestação "in natura", ou salário--utilidade constitui salário quando fornecida habitualmente pelo empregador, por força de ajuste expresso ou tacito, configurando-se este pela habitualidade no fornecimento da utilidade.

No julgamento do Tema 163 da repercussão geral, no RE 593068, por maioria, fixou-se a seguinte tese: "*Não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, tais como 'terço de férias', 'serviços extraordinários', 'adicional noturno' e 'adicional de insalubridade'*"[66].

b) Gratificações

As gratificações são tidas como parcelas remuneratórias que adquirem uma natureza salarial em decorrência da força de atração que exerce o contrato de emprego sobre os pagamentos de cunho retributivo. Dessa forma, dispõe a Súmula 203 que a: "Gratificação por tempo de serviço. Natureza salarial. A gratificação por

---

[65] Cf. art. 457, § 1º, da CLT.
[66] Tema Repetitivo 881 do STJ.

tempo de serviço integra o salário para todos os efeitos legais".

As gratificações são os pagamentos realizados pelo empregador com o objetivo de premiar ou gratificar o empregado pelo desempenho de atividade ordinária ou extraordinária vinculada ao contrato de emprego.

As gratificações podem ser de duas espécies: voluntárias e compulsórias. As voluntárias podem ser decorrentes de mero ato de vontade (liberalidade) ou serem ajustadas em conformidade com acordo de vontades entre as partes, enquanto as compulsórias são impostas por determinação legal.

As gratificações por mera liberalidade não integram o salário, salvo se forem pagas com habitualidade, tal como a gratificação natalina. Assim determina a Súmula 207 do STF que: "As gratificações habituais, inclusive a de Natal, consideram-se tacitamente convencionadas, integrando o salário". Por sua vez, as gratificações convencionais integram o salário, mesmo as de natureza compulsória como o décimo-terceiro, integram o salário[67].

c) Diárias

Determina a CLT que integram o salário de contribuição o total das diárias pagas, quando excedente a 50% da remuneração mensal[68].

d) Prêmios

Os prêmios são espécies de retribuições decorrentes de um determinado desempenho do empregado na realização de uma atividade sob a sua responsabilidade. Os prêmios dirigem-se a recompensar um resultado atingido ou uma meta alcançada. Tal como a gratificação pode incorporar o salário se houver uma habitualidade ou reiteração na sua concessão, difere, contudo, desta porque o prêmio se caracteriza como uma retribuição individual, enquanto a gratificação é

[67] Cf. art. 28, § 7º, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991: "O décimo-terceiro salário (gratificação natalina) integra o salário de contribuição, exceto para o cálculo de benefício, na forma estabelecida em regulamento (redação dada pela Lei n. 8.870, de 15.4.94)".
[68] Cf. art. 28, § 8º, *a*, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, com redação dada pela Lei n. 9.528, de 10 de dezembro de 1997.

auferida ao um coletivo.

e) Verba indenizatória

A verba indenizatória difere das remunerações (salário, gratificações etc.) em face da sua natureza, sua causa e resultado. A indenização não visa retribuir um serviço prestado nos termos de um contrato de trabalho, mas ressarcir ou compensar um dano ao empregado, em face de um vínculo de emprego. A causa da remuneração é o trabalho prestado, enquanto a causa da indenização é um ato danoso. O resultado da indenização é a recomposição do *status* patrimonial anterior ou a compensação pela sua perda, enquanto a remuneração pressupõe o acréscimo patrimonial.

São espécies de verbas de natureza indenizatória, conforme o art. 28, § 9º, da Lei n. 8.212/91:

– a parcela *in natura* recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei n. 6.321, de 14 de abril de 1976[69];

– as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional;

– relativas ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Possui nítido sentido indenizatório por ressarcir ou compensar a perda do vínculo de emprego sem motivação ou em decorrência de dispensa sem justa causa;

– recebidas a título da indenização decorrentes de despedida, sem justa causa, de empregado nos contratos que tenham termo estipulado[70];

– recebidas a título de incentivo à demissão;

– recebidas a título de abono de férias[71];

---

[69] Lei que dispõe sobre a dedução, do lucro tributável para fins de imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, do dobro das despesas realizadas em programas de alimentação do trabalhador.

[70] Cf. art. 479 da CLT.

[71] "Art. 143. É facultado ao empregado converter 1/3 (um terço) do período de férias a que tiver direito em abono pecuniário, no valor da remuneração que lhe seria devida nos dias correspondentes. (Redação dada pelo Decreto-lei n. 1.535, de 13.4.1977)

[...] Art. 144. O abono de férias de que trata o artigo anterior, bem como o concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de vinte dias do salário, não integrarão a remuneração do empregado para os

– recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

– recebidas a título de licença-prêmio indenizada;

– a parcela recebida a título de vale-transporte;

– a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado[72];

– as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% da remuneração mensal;

– a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário[73], dado que inexiste contrato de trabalho;

– a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

– o abono do Programa de Integração Social (PIS) e do Programa de Assistência ao Servidor Público (Pasep);

– os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho;

– a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa;

– valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes;

– o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e

---

efeitos da legislação do trabalho."

[72] Art. 470 da CLT: "As despesas resultantes da transferência correrão por conta do empregador".

[73] Cf. Lei n. 11.788, de 25 de setembro de 2008, que dispõe sobre o estágio de estudantes.

dirigentes da empresa;

– o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços;

– o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas;

– o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e não ultrapasse 5% da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário de contribuição, o que for maior;

– a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até 14 anos de idade[74];

– os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais;

– o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT, que determina que é assegurado a todo empregado, não existindo prazo estipulado para a terminação do respectivo contrato, e quando não haja ele dado motivo para cessação das relações de trabalho, o direto de haver do empregador uma indenização, paga na base da maior remuneração que tenha percebido na mesma empresa. Entende o Enunciado n. 242 do TST que:

> Indenização Trabalhista Adicional – Valor Correspondente. A indenização adicional, prevista no Art. 9º das Leis ns. 6.708-79 e 7.238-84, corresponde ao salário mensal, no valor devido à data da comunicação do despedimento, integrado pelos adicionais legais ou convencionados, ligados à unidade de tempo mês, não sendo computável a gratificação natalina[75].

---

[74] Lei n. 8.069, de 13 de julho de 1990.

[75] Cf. Art 9º da Lei n. 7.238, de 29 de outubro de 1984: "O empregado dispensado, sem justa causa, no período de 30 (trinta) dias que antecede a data de sua correção salarial, terá direito à indenização

5.4.1.5 Adicionais legais ao salário

São consideradas como adicionais legais ao salário as indenizações em decorrência de certas condições do contrato de trabalho, tais como:

– Adicional noturno, previsto no art. 7º, IX, da CF/88[76] e art. 73 da CLT[77];

– Adicional de insalubridade, previsto no art. 7º, XXIII, da CF/88[78] e art. 192 da CLT[79]. Conforme o Enunciado n. 17 do TST: "Adicional de Insalubridade. O adicional de insalubridade devido a empregado que, por força de lei, convenção coletiva ou sentença normativa, percebe salário profissional será sobre este calculado". Igualmente cabe observar o Enunciado n. 47 do TST que determina: "Insalubridade. O trabalho executado em condições insalubres, em caráter intermitente, não afasta, só por essa circunstância, o direito à percepção do respectivo adicional".

– Adicional de periculosidade, previsto no art. 7º, XXIII, da CF/88, e art. 193, § 1º, da CLT[80]. Cabe ressaltar que o art. 193, § 2º, da CLT veda a cumulação de pagamentos dos adicionais legais de insalubridade com o adicional de periculosidade, devendo o empregado fazer a opção por um dos benefícios;

– Adicional de penosidade, previsto no art. 7º, XXIII, da CF/88.

A presente listagem de casos não é exaustiva, de tal modo que outros casos podem ser citados e não constarem do texto legal, competindo ao judiciário determinar a correta qualificação normativa. Desse modo, no EREsp 408.450/RS entendeu-se que:

---

adicional equivalente a um salário mensal, seja ele optante ou não pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS".

[76] CF/88, art. 7º, IX: "remuneração do trabalho noturno superior à do diurno".

[77] Art. 73 da CLT: "Salvo nos casos de revezamento semanal ou quinzenal, o trabalho noturno terá remuneração superior a do diurno e, para esse efeito, sua remuneração terá um acréscimo de 20% (vinte por cento), pelo menos, sobre a hora diurna".

[78] Cf. art. 7º, XXIII, da CF/88: "adicional de remuneração para as atividades penosas, insalubres ou perigosas, na forma da lei".

[79] Art. 192 da CLT: "O exercício de trabalho em condições insalubres, acima dos limites de tolerância estabelecidos pelo Ministério do Trabalho, assegura a percepção de adicional respectivamente de 40% (quarenta por cento), 20% (vinte por cento) e 10% (dez por cento) do salário mínimo da região, segundo se classifiquem nos graus máximo, médio e mínimo".

[80] Cf. art. 193, § 1º, da CLT: "O trabalho em condições de periculosidade assegura ao empregado um adicional de 30% (trinta por cento) sobre o salário sem os acréscimos resultantes de gratificações, prêmios ou participações nos lucros da empresa".

> [...] 2. Nada obsta, entretanto, que determinada verba inominada ou nominada em desacordo com a terminologia adotada pela legislação previdenciária venha a ser considerada isenta de contribuição se, em razão de seus elementos essenciais, puder ser enquadrada em uma das hipóteses de dispensa de tributo legalmente previstas [...] 4. Há casos em que a distinção entre verba remuneratória e verba indenizatória não se mostra clarividente. Tanto é assim que o legislador ordinário remete ao magistrado trabalhista, conforme se infere do art. 832, §§ 3º e 4º, da CLT, a tarefa de esclarecer por meio de decisão, cognitiva ou homologatória, quais são as verbas de natureza indenizatória, assegurando à autarquia previdenciária o direito de recorrer de tal decisão.

Este entendimento tem sido seguido nas Cortes Superiores, de tal modo que no REsp 746.858/RS, entendeu-se que:

> I – [...] verbas rescisórias especiais recebidas pelo trabalhador a título de indenização por férias transformadas em pecúnia, licença-prêmio não gozada, ausência permitida ao trabalho ou extinção do contrato de trabalho por dispensa incentivada possuem caráter indenizatório, pelo que não é possível a incidência de contribuição previdenciária.

São outros exemplos de verbas indenizatórias excluídas da incidência de contribuição do INSS: i) o valor pago pelo empregador por seguro de vida em grupo, conforme o art. 28, § 9º, *p*, da Lei n. 8.212/91; ii) programas de incentivo às demissões (PDV); iii) auxílio-funeral; iv) auxílio-quilometragem, entre outras.

5.4.1.6 Casos controversos

São especialmente controversos os seguintes casos: o aviso-prévio indenizado; as férias indenizadas; as diárias de viagem; o auxílio-alimentação, decorrente da parcela *in natura* (PAT) e as participações nos lucros.

a) Aviso-prévio indenizado

O aviso-prévio está previsto no art. 487, § 1º, da CLT, que determina que: "a falta do aviso-prévio por parte do empregador dá ao empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no

seu tempo de serviço". A natureza indenizatória do aviso-prévio decorre do fato de ser um ressarcimento pela ruptura imprevista ou brusca do contrato de trabalho, sem que exista um prazo razoável para o trabalhador encontrar outro meio para o seu sustento, desse modo, a ausência do aviso-prévio exige o pagamento de uma indenização equivalente. A Portaria n. 9, de 3 de novembro de 1978, do SPS/MPAS, tem sido considerada inconstitucional em sua exigência da incidência de contribuição ao INSS, conforme a Súmula 79 do TFR e a Súmula 305 do TST que determina que: "O pagamento relativo ao período de aviso-prévio, trabalhado ou não, está sujeito a contribuição para o FGTS".

b) Férias indenizadas

As férias pagas em razão da mera ruptura contratual possuem a mesma sorte do aviso-prévio e podem ser consideradas indenizatórias, por força do disposto no § 9º do art. 28 da Lei n. 8.212/91 e sofrem a incidência de contribuição ao INSS, contudo aquelas concedidas fora do prazo legal devem ser pagas em dobro e possuem a natureza remuneratória, dado que representam um ressarcimento ao trabalhador pela sua fruição fora do prazo contratual.

O STJ **apreciou** a matéria no rito de repercussão geral da natureza jurídica do terço constitucional de férias, indenizadas ou gozadas, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal no Tema 985/STF.

c) Diárias de viagem

As diárias de viagem em conformidade com o § 2º do art. 457 da CLT, integram o salário quando que excedam a 50% do salário do empregado. Tal conceito, contudo, tem sido questionado pelo fato de que um empregado com salário muito baixo e com muito deslocamento a trabalho poderia ser prejudicado. Desse modo, prefere a doutrina trabalhar com o conceito de finalidade da viagem realizada, de tal modo que se os gastos realizados o foram comprovadamente realizados para a consecução de objetivos laborais (locomoção, hospedagem, alimentação, entre outros) deverão estes ser considerados indenizatórios.

d) Alimentação. Parcela in natura. PAT

O fornecimento de alimentação ao trabalhador não é uma obrigação legal do empregador, visto que não há que exija tal conduta. Desse modo, o art. 458 da CLT dispõe que a alimentação está compreendida no salário, da seguinte forma:

> *Art. 458. Além do pagamento em dinheiro, compreendem-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações in natura que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.*

Tal redação se dirige a um período em que era comum ao trabalhador voltar à sua residência para almoçar com a família, contudo, atualmente com o crescimento vertiginoso das cidades tal possibilidade tem sido cada vez mais improvável, de tal sorte que o fornecimento de alimentação se constitui em uma nova necessidade contratual. Tal situação tem sido reconhecida em acordos e dissídios trabalhistas e recebido regulamentação e incentivos fiscais. A Lei n. 6.321/76, regulamentada pelo Decreto n. 5/91, instituiu o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), que determinou que a parcela paga *in natura* pela empresa não tem natureza salarial e não sendo hipótese de incidência da contribuição do INSS ou do FGTS.

Caso o empregador não tenha aderido ao PAT, então o fornecimento de alimentação poderá ser caracterizada como possuindo natureza salarial, sofrendo a incidência da contribuição do INSS.

e) Participação nos lucros

Determinou o art. 7º, XI, da CF/88 que a participação nos resultados não integra o salário, da seguinte forma: "XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei". A participação nos lucros não tem qualquer vinculação com o salário. Esta compreensão encontra-se prevista no art. 3º da Lei n. 10.101/2000, que dispõe que:

> *Art. 3º A participação de que trata o artigo 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.*

f) auxílio-creche

O STJ firmou entendimento de que o auxílio-creche possui natureza indenizatória e não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, no Tema Repetitivo n. 338.

O STF firmou entendimento no Tema nº 833 de repercussão geral de que é "*constitucional a expressão 'de forma não cumulativa' constante do caput do art. 20 da Lei º 8.212/91*", afastando a progressividade não-cumulativa das contribuições.

5.4.2 Contribuição social incidente sobre o faturamento substitutiva das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento

Com o intuito de estimular determinados setores empresariais, a MP n. 540, convertida na Lei n. 12.546, de 14 de dezembro de 2011, instituiu uma nova contribuição sobre a receita bruta operacional em substituição às contribuições previdenciárias patronais previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei n. 8.212/91.

Esta substituição estará em vigor até 31 de dezembro de 2014, e incidirá sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1,5%.

O ISS é incluído na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, nos termos da tese firmada no Tema 1135, em regime de Repercussão Geral, da seguinte forma: "*É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza -ISS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB.*" O mesmo raciocínio se aplica à inclusão do ICMS na base de cálculo dessa contribuição[81].

---

[81] Veja-se o RE 1187264/SP (Tema 1048 RG), que teve a seguinte Tese Fixada: "*É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPR*B".

Será considerada receita bruta aquela determinada sem o ajuste de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e exclui-se da base de cálculo das contribuições: a) a receita bruta de exportações; b) as vendas canceladas; e c) os descontos incondicionais concedidos[82].

A União compensará o Fundo do Regime Geral de Previdência Social no valor correspondente à estimativa de renúncia previdenciária decorrente da desoneração, de forma a não afetar a apuração do resultado financeiro do Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

5.5 Contribuições sobre o concurso de prognósticos

5.5.1 Características e regime jurídico

Determina o art. 195, III, da CF/88 a *contribuição sobre a receita de concursos de prognósticos*, que incide contribuição:

> *Art. 195. [...]*
> *III – sobre a receita de concursos de prognósticos.*

O conceito de receita possui o mesmo significado utilizado na interpretação do art. 195, I, *b*, CF/88. Por sua vez, determina a Lei n. 8.212/91 que a renda líquida deve ser considerada o total da arrecadação, deduzidos os valores destinados ao pagamento de prêmios, de impostos e de despesas com a administração, bem como do valor dos direitos a serem pagos às entidades desportivas pelo uso de suas denominações e símbolos[83].

O conceito de concurso de prognósticos não possui conceito constitucional expresso, sendo que a sua significação deve ser buscada no direito privado. Entende a Lei n. 8.212/91 que:

---

[82] Súmula 457 do STJ: "Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS".
[83] Art. 26, § 2º, da Lei n. 8.212/91.

> *Art. 26. Constitui receita da Seguridade Social a renda líquida dos concursos de prognósticos, excetuando-se os valores destinados ao Programa de Crédito Educativo. (Redação dada pela Lei n. 8.436, de 25.6.92).*
>
> 1 §º *Consideram-se concursos de prognósticos todos e quaisquer concursos de sorteios de números, loterias, apostas, inclusive as realizadas em reuniões hípicas, nos âmbitos federal, estadual, do Distrito Federal e municipal.*

Diferencia-se o concurso de prognósticos dos jogos de azar, que são considerados crimes. A Lei de Contravenções Penais prescreve como crime estabelecer ou explorar jogo de azar em lugar público ou acessível ao público, mediante o pagamento de entrada ou sem ele (art. 50 da LCP). Consideram-se jogos de azar o jogo em que o ganho e a perda dependem exclusiva ou principalmente da sorte.

Dessa forma, consideram-se concursos de prognósticos aqueles em que existam conjecturas plausíveis capazes de determinar um resultado futuro com base em elementos racionais ou empíricos e não meramente probabilísticos.

O sujeito passivo da *contribuição sobre a receita de concursos de prognósticos* é aquele que auferir a receita decorrente destes concursos, não podendo em nenhum caso incidir sobre o apostador, dado que este não possui renda líquida decorrente desta atividade.

O sujeito ativo é a União. No caso de existir exploração direta de concursos de prognósticos, somente será possível a incidência se esta exploração ocorrer por meio de empresas públicas federais ou sociedades de economia mista, visto que, neste caso, não haverá privilégio fiscal. Determina o art. 173, II, da CF/88, a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários. Não se pode, contudo, conceber a possibilidade de um monopólio da União na exploração dessa atividade por meio da administração direta, o que de fato corresponderia a uma intervenção inadequada do Estado na economia, dado que ofenderia ao disposto no *caput* do art. 173, que determina:

> *Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo [...].*

No caso de concursos explorados por governos estaduais, existirá ainda a incidência da contribuição sobre estas receitas, quando estas forem exploradas por empresas públicas ou sociedades de economia mista ou mesmo por órgãos da administração direta, visto que não há a imunidade recíproca de contribuições sociais.

5.6 Contribuições sociais gerais

5.6.1 Características e regime jurídico

O STF e parte importante da doutrina tributária avalizaram o entendimento de que a União poderia instituir contribuições sociais gerais, ou seja, contribuições que visam ao financiamento da ordem social e não diretamente ao financiamento da seguridade social. O STF tratou o problema ao analisar a contribuição para o FGTS decorrente da LC n. 110/2001. Para a Corte Suprema, não haveria uma permissão irrestrita ao legislador instituir novas contribuições sociais gerais, estas deveriam estar fundamentadas no Título constitucional relativo à ordem social.

Incluem-se dentre os objetivos da ordem social a promoção da educação (art. 205), direitos culturais (art. 215), práticas desportivas (art. 217), desenvolvimento científico (art. 218), meio ambiente (art. 225), família (art. 226) e indígenas (art. 231). Como podemos notar de uma rápida leitura, praticamente todos os setores da vida social podem ser financiados por algum tipo de nova contribuições social geral. Trata-se de uma subversão radical da ideia inicial de que os impostos financiam gastos gerais e as contribuições benefícios específicos de modo excepcional. Não há benefício específico na educação, mas tão somente ganhos gerais. Infelizmente, a Corte constitucional admitiu o surgimento de uma brecha constitucional injustificável.

5.6.2. Espécies de contribuições sociais

5.6.2.1 Contribuição do "salário-educação"

O "salário-educação" existe no sistema constitucional desde a Constituição de 1934. O objetivo inicial da contribuição era estimular a universalização da educação por meio da obrigação das empresas em financiar o ensino primário gratuito para os seus empregados e seus filhos. O texto de 1934 determinava que: "Art 139. Toda empresa industrial ou agrícola, fora dos centros escolares, e onde trabalharem mais de cinquenta pessoas, perfazendo estas e os seus filhos, pelo menos, dez analfabetos, será obrigada a lhes proporcionar ensino primário gratuito". A importância deste dispositivo constitucional se reflete especialmente pela comparação com o diploma anterior (Constituição de 1891), que não afirmava o direito à educação como um direito fundamental, nem previa outras formas de promoção de direitos sociais.

A Constituição de 1934 emerge de um enorme esforço de modificar a base educacional do país ao propor diversas novidades, tais como: a gratuidade do "ensino primário integral" de frequência obrigatória, definiu a vinculação de receitas para a educação, bem como a isenção para os estabelecimentos particulares de educação gratuita primária ou profissional, oficialmente considerados idôneos.

As Constituições posteriores mantiveram a importância da promoção da educação como objetivo fundamental da República. Determinava o texto de 1937, em seu art. 125, que:

> *Art. 125. A educação integral da prole é o primeiro dever e o direito natural dos pais. O Estado não será estranho a esse dever, colaborando de maneira principal ou subsidiária, para facilitar sua execução ou suprir as deficiências e lacunas da educação particular.*

A carta de 1946 reforçará a relevância da promoção da educação ao dispor em seu art. 166 que: "A educação é direito de todos e será dada no lar e na escola. Deve inspirar-se nos princípios de liberdade e nos ideais de solidariedade humana". A

Constituição de 1946 reestabeleceu a vinculação de receitas para educação, tal como prevista na Constituição de 1934, ao dispor no seu art. 169 que:

> *Art. 169. Anualmente, a União aplicará nunca menos de dez por cento, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nunca menos de vinte por cento da renda resultante dos impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino.*

A contribuição mensal obrigatória devida pelas empresas vinculadas à Previdência Social foi adotada por meio da Lei n. 4.440, de 27 de outubro de 1964. Esta norma determinou o percentual devido pelas empresas vinculadas à Previdência Social, representado pela importância correspondente ao custo do ensino primário dos filhos dos seus empregados em idade de escolarização obrigatória e destinado a suplementar as despesas públicas com a educação elementar.

Determinava esta lei em seu art. 3º que:

> *Art. 3º O salário-educação será estipulado pelo sistema de compensação do custo atuarial cabendo a todas as empresas recolher, para esse fim, ao Instituto ou Instituições de Aposentadoria e Pensões a que estiverem vinculadas, em relação a cada empregado, qualquer que seja o seu estado civil e o número de seus filhos, a contribuição que for fixada em correspondência com o valor da quota percentual referida no artigo 2º .*
> *§ 1º A contribuição de que trata este artigo corresponderá à percentagem incidente sobre o valor do salário mínimo multiplicado pelo número total de empregados da empresa, observados os mesmos prazos de recolhimento, sanções administrativas e penais e demais dados estabelecidos com relação às contribuições destinadas ao custeio da Previdência Social.*

O destino da arrecadação desses valores estava estabelecido em seu art. 4º, que determinava, por sua vez:

> *Art. 4º As contribuições recolhidas nos Estados, no Distrito Federal, e nos Territórios, deduzida a parcela de meio por cento relativa às despesas de arrecadação, serão depositadas dentro de sessenta (60) dias, sob pena de responsabilidade civil e penal, pelos Institutos de Aposentadoria e Pensões no Banco do Brasil S. A. em duas contas distintas:*
> *a) 50% a crédito do Fundo Estadual de Ensino Primário ou, na inexistência deste, em conta*

> *vinculada ao "desenvolvimento do ensino primário", a crédito do respectivo governo, para aplicação no próprio Estado, de conformidade com o parágrafo 1º deste artigo;*
> *b) 50% em conta vinculada ao Fundo Nacional do Ensino Primário, como reforço de seus recursos e para aplicação em todo o território nacional, na conformidade e segundo os mesmos critérios de distribuição estabelecidos pelo Conselho Federal de Educação (parágrafo 2º do artigo 92 da Lei n. 4.024, de 20 de dezembro de 1961), o qual levará em conta sobretudo a razão direta dos índices de analfabetismo.*

A Lei n. 4.863, de 29 de janeiro de 1965, regulamentada pelo Decreto n. 57.902, de 8 de março de 1965, determinou o percentual de 1,4% para o salário--educação, conforme se percebe da tabela determinada neste diploma legal:

> *Art. 35. [...].*
> *2 §º As contribuições a que se refere este artigo integrarão, com as contribuições de previdência, uma taxa única de 28% (vinte e oito por cento) incidente, mensalmente sobre o salário de contribuição definido na legislação social e assim distribuída: (Vide art. 4º da Lei n. 6.136, de 7/11/1974)*

<table>
<tr><th>Contribuições</th><th>Dos segurados</th><th>Das empresas</th></tr>
<tr><td>I – geral de previdência</td><td>8,0%</td><td>8,0%</td></tr>
<tr><td>II – 13º salário</td><td></td><td>1,2%</td></tr>
<tr><td>III – salário-família</td><td></td><td>4,3%</td></tr>
<tr><td>IV – salário-educação</td><td></td><td>1,4%</td></tr>
<tr><td>V – Legião Brasileira de Assistência</td><td></td><td>0,5%</td></tr>
<tr><td>VI – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai) ou Comercial (Senac)</td><td></td><td>1,0%</td></tr>
<tr><td>VII – Serviço Social da Indústria (Sesi) ou do Comércio (Sesc)</td><td></td><td>2,0%</td></tr>
<tr><td>VIII – Instituto Nacional de Desenvolvimento Agrário (Inda)</td><td></td><td>0,4%</td></tr>
<tr><td>IX – Banco Nacional de Habitação</td><td></td><td>1,2%</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Total</td><td>8,0%</td><td>20,0%</td></tr>
<tr><td colspan="2">28,0%</td></tr>
</table>

A Constituição de 1967 retirou novamente a vinculação de receitas à educação, em um claro retrocesso à Constituição de 1946 e à Lei de Diretrizes e Bases (Lei n. 4.024/61). A vinculação somente ocorrerá novamente em 1983, com a Emenda Constitucional n. 24, regulamentada pela Lei n. 7.348, de 24 de julho de 1985. Esta determinou que anualmente a União aplicará nunca menos de 13%, e os estados,

o Distrito Federal e os municípios 25%, no mínimo, da receita resultante de impostos, na manutenção e no desenvolvimento do ensino (§ 4º do art. 176 da Constituição Federal de 1967).

Previa igualmente a destinação dos recursos arrecadados, de tal modo que estes deveriam assegurar preferencialmente o cumprimento do preceito da escolarização obrigatória e garantir:

a) as mais amplas oportunidades educacionais, proporcionando-se a todos o acesso à escola e permanência nos estudos;

b) a melhoria crescente da qualidade do ensino;

c) o desenvolvimento da pesquisa educacional;

d) o aperfeiçoamento dos recursos humanos necessários à manutenção e ao desenvolvimento do ensino;

e) o progresso quantitativo e qualitativo dos serviços de educação;

f) o estímulo à educação e a justa distribuição de seus benefícios.

Por sua vez, o art. 3º da lei determinava que a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios deverão aplicar, no ensino fundamental, crescentes percentuais de participação nos recursos, a partir da publicação da lei.

A EC n. 1/69 permitiu às empresas optarem entre manter o ensino gratuito ou contribuírem por meio da contribuição do salário-educação. A CF/88 estendeu a todas as empresas a obrigação de contribuição por meio do salário-educação, permitindo, contudo, a possibilidade de dedução do montante aplicado diretamente no ensino fundamental de seus empregados e dependentes.

A legislação e a distribuição de recursos do salário-educação sofreram mudanças significativas desde a sua criação até a entrada em vigor CF/88, especialmente pela implementação de reformas profundas na universalização da educação no país, como medidas adicionais, tais como: ampliação da escolaridade obrigatória de quatro para oito anos, instituição do supletivo, melhorias no ensino fundamental, entre outros. De tal modo que a alíquota de 1,4% foi elevada para 2,5% sobre a folha de pagamento. Os recursos passaram a ser destinados da seguinte forma:

a) 2/3 em favor dos programas de ensino fundamental, regular e supletivo,

no respectivo Estado, Território ou Distrito Federal;

b) 1/3 em favor do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação.

O Decreto n. 87.043, de 22 de março de 1982, estabeleceu novas bases de cálculo do salário-educação, devido por todas as empresas vinculadas à previdência social, urbana e rural, que deveriam recolher:

– 2,5% sobre a folha de salário de contribuição, definido na legislação previdenciária, e sobre a soma dos salários-base dos titulares, sócios e diretores, constantes dos carnês de contribuintes individuais;

– 0,8% sobre o valor comercial dos produtos rurais definidos no § 1º do art. 15 da Lei Complementar n. 11, de 25 de maio de 1971.

O Decreto n. 88.374, de 7 de junho de 1983, poderá estabelecer a possibilidade do oferecimento de bolsas de estudo, mediante aquisição de vagas em escolas particulares de 1º grau, levando em consideração igualmente que os recursos públicos destinados à educação deverão ser aplicados, preferencialmente, no ensino oficial, tendo em vista, entre outros objetivos, assegurar o maior número possível de oportunidades educacionais.

A Constituição de 1988 ampliará o volume de recursos vinculados à educação, aumentando o percentual da União de 13% para 18%, mantendo os percentuais dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

O STF considerou recepcionada a Contribuição ao Salário-Educação no RE 290.079, nos termos do DL n. 1.422/75. O texto constitucional em seu art. 212 determinava que:

O texto constitucional em seu art. 212 determinava que:

> *Art. 212. [...]*
>
> 5 *§º O ensino fundamental público terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida, na forma da lei, pelas empresas, que dela poderão deduzir a aplicação realizada no ensino fundamental de seus empregados e dependentes.*

A EC n. 14/96 dará nova redação para o § 5º do art. 212 da Constituição Federal, ao determinar que: "§ 5º O ensino fundamental público terá como fonte

adicional de financiamento a contribuição social do salário educação, recolhida pelas empresas, na forma da lei". Como podemos perceber, a nova redação retirou a possibilidade de deduzir a aplicação realizada no ensino fundamental de seus empregados e dependentes.

A Lei n. 9.424, de 24 de dezembro de 1996, determinou em seu art. 15 que o salário-educação, previsto no art. 212, § 5º, da Constituição Federal deve ser calculado com base na alíquota de 2,5% sobre o total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, assim definidos no art. 12, I, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991.

O montante da arrecadação do salário-educação será, conforme esta lei, aplicado da seguinte forma: após a dedução de 1% em favor do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), calculado sobre o valor por ele arrecadado, será distribuído pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), observada, em 90% de seu valor, a arrecadação realizada em cada Estado e no Distrito Federal, em quotas, da seguinte forma:

> i) quota federal, correspondente a um terço do montante de recursos, que será destinada ao FNDE e aplicada no financiamento de programas e projetos voltados para a universalização do ensino fundamental, de forma a propiciar a redução dos desníveis socioeducacionais existentes entre municípios, estados, Distrito Federal e regiões brasileiras;
> ii) quota estadual, correspondente a dois terços do montante de recursos, que será creditada mensal e automaticamente em favor das Secretarias de Educação dos Estados e do Distrito Federal para financiamento de programas, projetos e ações do ensino fundamental.
> iii) quota estadual e municipal, correspondente a 2/3 do montante de recursos, que será creditada mensal e automaticamente em favor das Secretarias de Educação dos estados, do Distrito Federal e dos municípios para financiamento de programas, projetos e ações do ensino fundamental[84].

[84] Redação dada pela Lei n. 10.832, de 29 de dezembro de 2003.

5.6.2.2 Contribuição do adicional ao FGTS, instituída pela LC n. 110/2001

A Contribuição do Adicional ao FGTS, instituída pela LC n. 110/2001, difere do FGTS por diversos motivos, dentre os quais podemos destacar a natureza tributária dessa nova espécie de exação. O FGTS havia sido criado como resposta e alternativa ao sistema de estabilidade decenal no emprego.

O sistema de estabilidade no emprego estava previsto no Capítulo VII (Da Estabilidade), art. 492, da CLT que dispõe que o empregado que contar mais de dez anos de serviço na mesma empresa não poderá ser despedido senão por motivo de falta grave ou circunstância de força maior, devidamente comprovadas[85].

Determina a CLT que é assegurado a todo empregado, nos contratos sem prazo estipulado, e quando não haja ele dado motivo para cessação das relações de trabalho, o direto de haver do empregador uma indenização, paga na base da maior remuneração que tenha percebido na mesma empresa, no montante de um mês de remuneração por ano de serviço efetivo, ou por ano e fração igual ou superior a seis meses.

O sistema da estabilidade decenal foi apontado como o custo elevado para as empresas, bem como desestimulava a manutenção dos empregados por período superior a dez anos. Nesse sentido, foi instituído o regime do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), por meio da Lei n. 5.107/66. O novo regime do FGTS inicial mente não eliminou o antigo regime, sendo uma opção a ser adotada pelos empregados, em declaração escrita, e, em seguida anotada em sua Carteira Profissional, bem como no respectivo livro ou ficha de registro.

Determinou a lei que todas as empresas sujeitas à CLT ficam obrigadas a depositar, até o dia 20 de cada mês, em conta bancária vinculada, importância correspondente a 8% da remuneração paga no mês anterior a cada empregado, optante ou não.

[85] "Art. 492. O empregado que contar mais de 10 (dez) anos de serviço na mesma empresa não poderá ser despedido senão por motivo de falta grave ou circunstância de força maior, devidamente comprovadas. Parágrafo único – Considera-se como de serviço todo o tempo em que o empregado esteja à disposição do empregador."

Houve, portanto, a criação de um depósito de 8% incidentes sobre a remuneração do trabalhador, durante toda a vigência do contrato. O regime de estabilidade decenal foi revogado a partir da CF/88 e a Lei n. 5.107 foi expressamente revogada pela Lei n. 7.839/89, definindo, inclusive, a regra para os empregados que não eram optantes do regime FGTS, antes do regime da nova Constituição. A Lei n. 7.839/89, por sua vez, foi revogada pela Lei n. 8.036/90, que rege atualmente o FGTS.

A Lei n. 8.036, de 11 de maio de 1990, determinou a criação de um Conselho Curador, integrado por três representantes da categoria dos empregadores, além de um representante de cada uma das seguintes entidades: Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento; Ministério do Trabalho e da Previdência Social; Ministério da Ação Social; Caixa Econômica Federal e Banco Central do Brasil.

A contribuição para o FGTS não possui natureza tributária, tratando-se de verba relacionada ao vínculo laboral e suas características. Apesar do interesse coletivo subjacente, não se trata de receita pública, conforme a definição da Lei n. 4.320/64. A natureza não tributária da contribuição ao FGTS foi confirmada pelo STF em três ocasiões distintas. Inicialmente, em 1987, no julgamento do RE 100.249/SP, em seguida, logo após a promulgação da CF/88, em 1993, foi julgado o RE 134.238/DF, que confirmou o entendimento e, posteriormente, no RE 120.189/SC. Finalmente a Súmula 210 do STJ[86] determinou que esta contribuição obedece ao prazo prescricional de 30 anos, diversamente da regra do CTN para a prescrição dos tributos.

A Lei Complementar n. 110/2001 instituiu a contribuição social devida pelos empregadores em caso de despedida de empregado sem justa causa, à alíquota de 10% sobre o montante de todos os depósitos devidos, referentes ao FGTS, durante a vigência do contrato de trabalho, acrescido das remunerações aplicáveis às contas vinculadas. Estas possuem natureza claramente tributária. São considerados isentos os empregadores domésticos.

Essas contribuições possuem como finalidade específica garantir o pagamento da correta atualização monetária do FGTS, que sofreram expurgos pelo

---

[86] STJ, Súmula 210, 27-5-1998, DJ 5-6-1998. Ação de Cobrança – FGTS – Prescrição. "A ação de cobrança das contribuições para o FGTS prescreve em trinta (30) anos".

Plano Verão (janeiro de 1989) e Plano Collor (abril de 1990), por força das decisões do RE 226.855/RS e do REsp 265.556/AL. Estas contribuições nada se relacionam com o contrato de salário, possuem natureza vinculada ao pagamento de necessidade financeira da União, não sendo depositadas em conta do trabalhador nem se destinam às suas exigências decorrentes do término da relação de emprego. Determinou a LC n. 110/2001 que estas contribuições sociais serão recolhidas na rede arrecadadora e transferidas à Caixa Econômica Federal.

Essa contribuição não se enquadra em nenhuma das espécies de contribuições previstas constitucionalmente (intervenção no domínio econômico, sociais, sociais ou corporativas), igualmente não se caracteriza como uma nova forma de contribuição social geral, visto que não está vinculada ao financiamento da saúde, educação ou outra política pública designada pelo Capítulo da ordem social. Em verdade, trata-se de contribuição para pagamento de dívida pública federal, que remotamente lembra à proteção do trabalho e, portanto, deveria ser declarada inconstitucional. Em sentido contrário, o STF acatou a constitucionalidade desta figura *atípica e anômala*, no julgamento das ADI 2.556-2[87] e 2.568-6, ajuizadas questionando a constitucionalidade desta nova espécie tributária.

Foi instituída igualmente a contribuição social devida pelos empregadores, à alíquota de 0,5% sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador, incluídas as parcelas de que trata o art. 15 da Lei n. 8.036, de 11 de maio de 1990. Este dispositivo determina que os empregadores ficam obrigados a depositar, até o dia 7 de cada mês, em conta bancária vinculada, a importância correspondente a 8% da remuneração paga ou devida, no mês anterior, a cada trabalhador, incluídas na remuneração as parcelas de que tratam os arts. 457 e 458 da CLT e a gratificação de Natal.

Eram consideradas isentas:

– as empresas inscritas no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples;

---

[87] "Decisão: Preliminarmente, o Tribunal, por unanimidade, julgou prejudicada a ação em relação ao art. 2º da Lei Complementar n. 110/2001. Também por unanimidade, conheceu da ação quanto aos demais artigos impugnados, julgando, por maioria, parcialmente procedente a ação para declarar a inconstitucionalidade do art. 14, *caput*, no que se refere à expressão 'produzindo efeitos', bem como de seus incisos I e II, [...]; Plenário, 13.06.2012".

– as pessoas físicas, em relação à remuneração de empregados domésticos; e

– as pessoas físicas, em relação à remuneração de empregados rurais, desde que sua receita bruta anual não ultrapasse o limite determinado em lei.

Dois outros aspectos devem ser verificados. Como muito bem apresenta Leandro Paulsen[88], de um lado, a questão da superveniência da EC n. 33/2001 e de outro o esgotamento da finalidade destas contribuições. A EC n. 33/2001 determinou as bases de cálculo possíveis em relação às contribuições: *o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação*[89]. A base de cálculo estabelecida pela LC n. 110/2001 em seu art. 1º ("montante de todos os depósitos devidos, referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, durante a vigência do contrato de trabalho, acrescido das remunerações aplicáveis às contas vinculadas"), de modo algum se caracteriza como algum dos elementos previstos na EC n. 33/2001. Considerando que a EC n. 33/2001 é posterior à LC n. 110/2001 podemos considerar ausência do fenômeno da recepção automática.

De outro lado, segundo o autor, a finalidade dessas contribuições era temporária e já teria sido atendido, não justificando mais a sua cobrança. O objetivo da cobrança de garantir o pagamento da correta atualização monetária do FGTS, que sofreram expurgos pelo Plano Verão e Plano Collor teria sido alcançado, de tal modo que não poderia mais exigir o seu pagamento, visto que as contribuições possuem natureza vinculada à destinação.

5.7 Contribuição social sobre o lucro (CSLL)

5.7.1 Características e regime jurídico

A competência constitucional da CSLL encontra-se estabelecida no art. 195, I, *c*, da CF/88, que determina que:

---

[88] Cf. PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 106.

[89] "Art. 149. [...] § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: [...] III – poderão ter alíquotas: a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro."

> *Art. 195. [...]*
>
> *I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 20, de 1998)*
>
> *[...]*
>
> *b) lucro.*

A Lei n. 7.689/88 institui a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social[90]. Por sua vez, determina a Lei n. 8.212/91 que o orçamento da Seguridade Social será composto igualmente das receitas das contribuições sociais incidentes sobre o lucro (art. 11, parágrafo único, *d*).

A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. Não se confunde o resultado ajustado, base de cálculo da CSLL, com o lucro real, que é base de cálculo do IR. A distinção se encontra justamente na diferente listagem de deduções e compensações admissíveis em um e em outro caso[91].

O resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela[92]:

– adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

– adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

– adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda;

– exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

– exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

A jurisprudência tem excluído a incidência da CSLL sobre o lucro inflacionário,

---

[90] Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995; alterada pela Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009 e alterada pela Lei n. 12.249, de 11 de junho de 2010.

[91] Cf. PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 233.

[92] Lei n. 8.034/90.

dado que este não representa um lucro real ou efetivo, mas meramente uma atualização monetária das demonstrações financeiras[93]. O lucro inflacionário não representa um real acréscimo patrimonial, mas uma proteção contra o decréscimo patrimonial decorrente da inflação monetária.

A alíquota da contribuição é de:

– 15%, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização;

– 9%, no caso das demais pessoas jurídicas.

São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária.

Aplicam-se à CSLL subsidiariamente as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, bem como quanto às normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas.

Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a 10% do somatório:

a) da receita bruta mensal;

b) das demais receitas e ganhos de capital;

c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;

d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.

Na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, 30%. Entendeu o STF, no julgamento do RE 247.633/RS, que esta limitação é constitucional sob o argumento de que se trata de benefícios fiscais e, portanto, não ofendem a capacidade contributiva das empresas. Argumento que não podemos concordar de nenhum modo, visto que a base de cálculo real deve ser o lucro auferido e não parcela deste.

---

[93] AgRg nos EREsp 436.302 e REsp 899.335/PB.

De outro lado, há o argumento que inexiste o direito constitucional à dedução de prejuízos de períodos anteriores, visto que a base de cálculo da CSLL está relacionada a uma incidência dita complexa que relacionada a períodos de tempo delimitados, de tal maneira que o lucro somente pode aferido de modo definitivo ao final do período legal, quando computadas todas as receitas e despesas, de tal forma que não se poderia afirmar a existência de uma comunicação automática de exercícios, salvo como medida de política tributária. Em nosso entender, o princípio da capacidade contributiva não se avalia de modo estanque por períodos anuais.

As sociedades cooperativas, Instrução Normativa SRF n. 390, de 30 de janeiro de 2004, calcularão a CSLL sobre o resultado do período de apuração, decorrente de operações com cooperados ou com não cooperados (art. 6º). São imunes da CSLL as entidades beneficentes de assistência social que atendam cumulativamente às seguintes condições:

– sejam reconhecidas como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

– sejam portadoras do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;

– promovam a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

– não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

– apliquem integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

O conceito legal de entidade beneficente foi estabelecido na Lei Complementar nº 187, de 16.12.2021, que é a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que presta serviço nas áreas de assistência social, de saúde e de educação e certificada. Devem ainda cumprir os seguintes requisitos previstos na Lei Complementar:

- não percebam seus dirigentes estatutários, conselheiros, associados,

instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, das funções ou das atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

- apliquem suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

- apresentem certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, bem como comprovação de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS);

- mantenham escrituração contábil regular que registre as receitas e as despesas, bem como o registro em gratuidade, de forma segregada, em consonância com as normas do Conselho Federal de Contabilidade e com a legislação fiscal em vigor;

- não distribuam a seus conselheiros, associados, instituidores ou benfeitores seus resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto, e, na hipótese de prestação de serviços a terceiros, públicos ou privados, com ou sem cessão de mão de obra, não transfiram a esses terceiros os benefícios relativos à imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal;

- conservem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data de emissão, os documentos que comprovem a origem e o registro de seus recursos e os relativos a atos ou a operações realizadas que impliquem modificação da situação patrimonial;

- apresentem as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade, quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; e

- prevejam, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidades beneficentes certificadas ou a entidades públicas.

No caso de aplicação do regime de apuração da CSLL trimestral sobre o resultado ajustado, presumido ou arbitrado do trimestre, poderá ser deduzido o valor:

– da CSLL retida por órgão público, autarquia, fundação da administração pública federal, sociedade de economia mista, empresa pública e demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, e que dela recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira na modalidade total no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi);

– dos créditos, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF, objeto de declaração de compensação relativos à CSLL;

– do saldo negativo de CSLL de períodos de apuração anteriores de que trata o inciso II do art. 35;

– da CSLL retida por outra pessoa jurídica de direito privado sobre receitas auferidas, no período, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão de obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais.

No caso de regime de apuração da CSLL mensal estimada a base de cálculo da CSLL, em cada mês, será determinada pela soma:

– de 12% da receita bruta auferida no período, exceto para as atividades de que trata o § 1º deste artigo;

– dos rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável;

– dos ganhos de capital, das demais receitas e dos resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, no mês em que forem auferidos, inclusive:

a) os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física;

b) os ganhos de capital auferidos na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias

que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições;

c) os ganhos auferidos em operações de cobertura (*hedge*) realizadas em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão;

d) a receita de locação de imóvel, quando não for este o objeto social da pessoa jurídica, deduzida dos encargos necessários à sua percepção;

e) os juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulada mensalmente, relativos a impostos e contribuições a serem restituídos ou compensados;

f) as receitas financeiras decorrentes das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual;

g) os ganhos de capital auferidos na devolução de capital em bens e direitos;

h) a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos entregue para a formação do referido patrimônio.

O percentual da receita bruta a ser considerado para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL, a que se refere o inciso I do *caput*, será de 32%, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, observado o disposto no § 2º;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

No caso das pessoas jurídicas que optarem pela apuração e pagamento do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou que pagarem o IRPJ com base no lucro arbitrado, determinarão a base de cálculo da CSLL. Os períodos de apuração serão encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de

dezembro de cada ano-calendário. O contribuinte que apure a CSLL com base no resultado presumido poderá optar por reconhecer a receita bruta pelo regime de caixa ou de competência, ressalvadas as hipóteses em que a legislação tributária impõe o regime de reconhecimento.

Nos casos de incorporação, fusão ou cisão da pessoa jurídica, ou no caso de extinção pelo encerramento da liquidação, a base de cálculo da CSLL será apurada na data desses eventos.

Na apuração da CSLL, com base no resultado arbitrado, abrangerá todos os trimestres do ano-calendário, assegurada a incidência com base no resultado ajustado relativo aos trimestres não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o resultado ajustado dos períodos não abrangidos pelo arbitramento.

A base de cálculo da CSLL em cada trimestre, apurada com base no resultado presumido ou arbitrado, corresponderá à soma dos seguintes valores:

> – 12% da receita bruta auferida no período de apuração;
>
> – 12% da parcela das receitas auferidas, no respectivo período de apuração, nas exportações a pessoas vinculadas ou para países com tributação favorecida, que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa, na forma da legislação específica;
>
> – os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, auferidos no mesmo período de apuração, inclusive:
>
> a) os ganhos de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de ouro não caracterizado como ativo financeiro;
>
> b) os ganhos de capital auferidos na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de sua aquisição;
>
> c) os ganhos de capital auferidos na devolução de capital em bens ou direitos;
>
> d) os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física;
>
> e) a receita de locação de imóvel, quando não for este o objeto social da pessoa jurídica, deduzida dos encargos necessários à sua percepção;
>
> f) os juros equivalentes à taxa referencial da Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, relativos a tributos e contribuições a serem restituídos ou compensados;

> g) os valores recuperados correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, salvo se a pessoa jurídica comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de incidência da CSLL com base no resultado ajustado, ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de incidência da CSLL com base no resultado presumido ou arbitrado;
> h) a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos entregue para a formação do referido patrimônio;
> i) os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável;
> j) as variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual.

A pessoa jurídica rural poderá optar pela apuração da CSLL com base no resultado presumido, desde que não se utilize de qualquer dos incentivos aplicáveis a essa atividade, observado o disposto nesta Seção e nas normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

O STJ decidiu que os juros incidentes na devolução dos depósitos judiciais possuem natureza remuneratória e não escapam à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, como receitas financeiras por excelência[94].

O mesmo entendimento foi adotado pelo STj nos casos "*juros incidentes na repetição do indébito tributário, inobstante a constatação de se tratarem de juros moratórios, se encontram dentro da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dada a sua natureza de lucros cessantes, compondo o lucro operacional da empresa*". Para os repetitivos 504, 505, 878, o valor pago a título de CSSL não caracteriza despesa operacional da empresa, mas, sim, parcela do lucro destinada ao custeio da Seguridade Social, o que, certamente, encontra-se inserido no conceito de renda estabelecido no artigo 43, do CTN[95].

O STJ decidiu que o valor pago a título de CSSL não caracteriza despesa operacional da empresa, mas, sim, parcela do lucro destinada ao custeio da

---

[94] Temas Repetitivos 504 e 505 do STJ, REsp 1138695 SC.
[95] Tema Repetitivo 4, 505, 878 do STJ.

Seguridade Social, nos termos do conceito de renda estabelecido no art. 43 do CTN[96].

5.8 Contribuição de iluminação pública (CIP)

A Contribuição de Iluminação Pública (CIP) está prevista no art. 149-A do texto constitucional, que determina:

> *Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 39, de 2002)*
> *Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o* caput*, na fatura de consumo de energia elétrica. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 39, de 2002).*

Este dispositivo foi incluído pela Emenda Constitucional n. 39/2002 e é profundamente questionado. Afinal, qual seria a sua hipótese de incidência? Qual é a sua base de cálculo e quem são os sujeitos passivos? A única resposta prevista no texto constitucional é que a sua cobrança será realizada na fatura de consumo de energia elétrica. Seria o consumidor de energia o seu contribuinte? Cremos que não deveria ser.

[96] Tema Repetitivo 180 do STJ.

Reforma Tributária: das diversas propostas até a PEC 110

Um dos grandes questionamentos de nosso tempo é porquê da Constituinte de 1988 não ter adotado o IVA, como modelo para tributação sobre o consumo, tal como a amplíssima maioria dos Estados desenvolvidos e da região. Todos os vizinhos regionais haviam migrado para o novo modelo entre os anos 70 e 80, bem como todos os principais parceiros comerciais do país. Havia uma sucessão irrefreável de adoções, atingindo mais de 160 jurisdições no mundo.

Não se podia debitar a um senso de conservadorismo na doutrina. Pelo contrário, a fiscalidade brasileira se demonstrava aberta a novas teorias e tendências. Diferentemente do que ocorriam noutras searas doutrinárias. O Código Comercial de 1850 ainda era vigente, no momento da promulgação da CF/88, o Código Civil era de 1916, que por sua vez havia revogados as disposições das Ordenações Portuguesas. Nesse último caso, o país havia pulado as novidades francesas do Code Civil de Napoleão.

No campo tributário não haviam estas resistências. O Imposto de Renda foi criado em 1922 muito antes que os vizinhos regionais. O Brasil criaria o Imposto sobre Vendas e Consignações em 1922, um pouco após a criação do similar francês. O Imposto de Consumo adotava princípios modernos da fiscalidade francesa, da taxe sur la valeur ajoutée, concebido por Maurice Lauré, Diretor Geral de Impostos. A França adotou o novo tributo em 1954 e o Brasil adotaria o seu em 30 de dezembro de 1958, com a edição da Lei 3.520, posteriormente transformado em IPI, em 1964.

O ICM havia sido criado pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965, adotando receptivamente as novas ideias de combate à cumulatividade nos tributos sobre o consumo. Enquanto o modelo francês era limitado a alguns produtores, o ICM se estendia para todos; pequenos, médios e grandes contribuintes eram abrangidos. Surgia o primeiro tributo sobre consumo não-cumulativo estadual. Todas as demais legislações criaram tributos centralizados no ente federal, com as exceções tardias do Canadá e Índia. Esses dois grandes países, também, se caracterizavam por suas gigantescas dimensões territoriais, necessidade de descentralização administrativa e de financiamento estadual.

Cabe ressaltar que a recepção foi incompleta e podemos dizer que em alguns casos foi falha, mas é indubitável que houve a recepção precoce de ideias inovadoras.

Chama atenção o fato de que não houve a adoção completa do modelo IVA. O que haveria de distinto? Alguns podem alegar que temos um IVA nacional, tropicalizado. Outros dirão que se trata de um IVA remediado, desnutrido, esquálido em seus fundamentos. Outras vozes mais críticas diriam que nosso ICMS é um falso IVA, um bastardo, manco e coxo, desmerecedor de sua nobre genealogia francesa distante.

A formatação inicial do ICM era bastante inovadora, tinha base ampla, permitia o crédito e seu caráter estadual era uma novidade. No início, a sua adoção foi um tremendo sucesso financeiro, abastecendo os cofres estaduais, racionalizando os negócios e permitindo o surgimento de uma ampla base industrial no país, ampliando a capacidade de financiamento do governo. As reformas tributárias da década de 60 ampliaram profundamente a capacidade de financiamento não-inflacionário (endividamento e emissão de moeda). A carga tributária nacional saiu de um percentual de 16,5% do PIB, no biênio 1963/64, para 25-26% no final da década . O salto de 10 pontos percentuais, em tão curto espaço temporal, não objetivava sufocar a iniciativa empresarial, mas ao contrário, estava vocacionado para o crescimento econômico.

Havia, um grande obstáculo, equação fiscal errônea tornou nosso modelo obsoleto e deficiente. O Brasil, incialmente inovador, perdeu as grandes alterações produzidas logo após. A França modificaria radicalmente o seu sistema em 1968 e adotaria o modelo de base ampla. As demais legislações europeias seguiriam a tendência francesa, tais como a Alemanha (1968), Países Baixos (1969), Luxemburgo (1970), Bélgica (1971) e Itália (1973) . Três pontos nos diferenciariam: a nossa restrição ao aproveitamento somente do crédito físico, a não-desoneração das exportações e a exclusão dos serviços da base. A nossa inovação surgia envelhecida por um originalismo prejudicial.

A justificativas para o originalismo pareciam destacar nossas virtudes, afinal nenhum país-continente havia adotado o IVA, nem os Estados Unidos, nem Canadá (1991), nem a Rússia (1992), China (1994) ou Índia (2000). Contudo, perdemos a grande oportunidade histórica em atualizarmos a nossa legislação, na Constituinte de 1988. Aquele era o momento certo de corrigirmos a equação fiscal, equilibrar demandas sociais e econômicas; a distribuição de renda e a produção de riqueza; as

tarefas de um governo central, das tarefas estaduais e locais; enfim, permitir um equilíbrio entre tarefas constitucionais e receitas públicas. A Carta do Cidadão falhou gravemente em produzir um sistema eficiente de finanças públicas.

A Constituinte de 1988 foi movida por dois objetivos democráticos: descentralização política e desconcentração econômica. Para concretizar esses fins foram erguidos dois pilares financeiros no texto constitucional: o fortalecimento da seguridade social e o aprofundamento do federalismo fiscal. Houve uma forte mudança na repartição de receitas e competências federais. O Estados e os Municípios aumentaram a sua participação em detrimento da União. Os impostos seletivos da União seriam extintos (sobre a energia elétrica, os combustíveis, minerais, transportes rodoviários e serviços de comunicação), e suas bases seriam integradas ao ICMS. Os Fundos Estaduais e Municipais ampliariam a transferência do produto da arrecadação do IR e do IPI para os Estados e municípios (de 33% para 47% no caso do IR e de 33% para 57% no do IPI). Como consequência a União perdeu, nos primeiros anos, significativa parcela de participação no bolo nacional, de 60,1% recuou para 54,3% em 1991, enquanto os Estados ampliavam a sua participação de 26,6% para 29,8% e os municípios, de 13,3% para 15,9%. Talvez isso explique o ambiente de ouvidos moucos aos apelos de reforma tributária no período.

A principal proposta de Reforma Tributária, do Dep. Fed. Germano Rigotto, criava uma IVA atualizado. Contudo, este passava o tempo a explicar para ouvidos gentis, mas pouco receptivos. A União precisava cada vez mais de recursos e não queria nem um pouco saber em mais perdas. Os Estados estavam satisfeitos com seu sistema, embevecidos pelas novas receitas, bastava apenas ampliar ainda mais a transferência via fundos. O resultado foram duas décadas perdidas.

Os sinais da crise não tardaram a aparecer e novamente os desejos de reformas tributárias tímidas, quase remendos, foram surgindo. Nada de uma revisão radical do sistema, mas tão somente ajustes fiscais. A inércia foi fatal e os golpes vieram de todos os lados, criação incessante de novas contribuições não partilháveis, a reforma dos regimes do PIS/Cofins (2002/2003), aumento brutal da base de substituição tributária, desonerações fiscais do IPI e IR, criação e ampliação do Simples Nacional, cobrança do Diferencial de Alíquotas, entre outros. Somente para ilustrar, o aumento de casos de substituição tributária cresceu de uma listagem

de 66 casos em 2004 em São Paulo, para 281 em 2009; o mesmo aumento ocorreria em Minas Gerais, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul.

A cada medida da União havia uma reação dos Estados tentando preservar o pouco que conquistaram na Carta de 1988. O resultado não poderia ser mais desastroso. Estados falidos, União esgotada e municípios em regime de quase insolvência.

O resultado é de que não há um IVA no país, nem os constituintes o desejaram, tampouco as administrações estaduais o defenderam. Houve a aceitação de princípios gerais tidos como válidos e referenciais, especialmente o princípio da não-cumulatividade. Houve a aceitação da base ampla de incidência. Mas, o IVA é bem mais do que esse princípio, ele exige um sistema completo de tratamento da tributação sobre o consumo. No caso brasileiro o constituinte optou por manter a repartição de competências tributárias entre os três níveis da federação União (IPI, CIDEs e PIS/COFINS); Estados e Distrito Federal (ICMS) e Municípios (ISS). É como se existisse um IVA fatiado, dividido e, em alguns casos, compartilhado.

O resultado foi desastroso. Os conflitos de competência se multiplicaram e os tribunais se tornaram abarrotados de casos complexos. Talvez não exista democracia ocidental com tamanha quantidade de casos judicializados, referentes à dúvidas de interpretação da legislação e da Constituição Tributária.

Dentre as razões para a adoção do IVA se destacam as exigências de uma federação funcional. O atual sistema de repartição de competências tributárias entre União, Estados e Municípios não funciona. O STF e o STJ estão sobrecarregados, com conflitos envolvendo os diversos entes federados, especialmente entre o ICMS e o ISS.

Vejamos alguns números. Somente sobre o ICMS existem 22 Súmulas do STJ (Súmulas n. 20, 49, 68, 71, 80, 87, 94, 95, 129,135, 152, 155, 198, 237, 334, 350, 391, 395, 431, 432, 433 e 457). Existem 03 Súmulas sobre o IPI (Súm. n. 411, 494 e 495). Sobre o ISS existem 06 Súmulas editadas (Súm. n. 138, 156, 167, 274, 424 e 524). Os números representam um gigantesco estoque de casos judiciais.

O STJ ainda julgou sob o novo regime de julgamentos de demandas sob o rito repetitivo 06 casos (REsp 1092206/SP, REsp 1110550/SP, REsp 871760/BA, REsp 960476/SC, REsp 886462/RS e REsp 871760/BA).

Os casos de conflitos de competência entre o ICMS, IPI e ISS são os mais diversos, dentre os quais podemos destacar aqueles relativos ao questionamento sobre a exação devida em operações mistas, tais como as realizadas por farmácias de manipulação, gráficas e produção de embalagens, industrialização por encomenda, entre tantas outras.

Os efeitos sobre as finanças públicas de um sistema tributário disfuncional são graves. Há um estoque de mais de um trilhão e quinhentos bilhões de reais em dívida ativa, mais de 600 bilhões em tribunais administrativos e bilhões em programas de parcelamentos. O sistema cobra, mas não arrecada. O sistema legisla, mas não consegue implementar. Por mais que investiguemos meios alternativos de cobrança, o que por sinal é necessário, não se resolvem as causas do caos tributário.

De todas as propostas apresentadas, parece que há, finalmente e de modo inédito, um grau de relativo acordo sobre as bases da reforma. Talvez o momento nacional tenha facilitado a busca de soluções urgentes. Talvez a situação mundial tenha convencido que precisamos mudar nosso regime tributário para competir com eficiência, no disputado cenário global. Ou talvez seja simplesmente mais um afago do sentimento de otimismo, na espera de resolução desse grave problema nacional. O certo é que existem diversas razões, para demonstrar a atualidade e importância na adoção de um IVA moderno no Brasil .

O primeiro projeto de reforma do ICMS é de autoria do Deputado Federal Germano Rigotto, de 1992, por meio da PEC 110, que reduzia o número de impostos de 15 para 08. Os Estados e Distrito Federal ficariam com um ICM, formado pela fusão do ICMS e do IPI. Os municípios ficariam com o IPTU, ITBI, ITCD, IPVA e com um ISS alargado, com a incidência sobre comunicações e transportes. Haveria uma transferência adicional de receitas da União para Estados e Municípios, o que provavelmente decretou a morte da proposta.

Na ausência de uma reforma profunda, em 1996 é promulgada a Lei Kandir, Lei Complementar n. 87/97, substituindo o regime do Decreto-Lei no 406, de 31 de dezembro de 1968. A norma resolveu parcial e insatisfatoriamente os principais dilemas do ICMs, deixando para trás a ideia de uma revisão completa e resolvia apenas alguns pontos mais urgentes dos problemas existentes. Dois pontos se destacaram: a desoneração das exportações e o novo regime de aproveitamento dos

créditos fiscais, que seriam continuamente adiados.

Em 2003 o Dep. Fed. Virgílio Guimarães apresenta um novo projeto de Reforma Tributária, mediante a PEC 41/2003. Nessa proposta o ICMS seria legislado exclusivamente por leis complementares e regulamentado por um colegiado composto por representantes dos Estados e do Distrito Federal, sendo vedada a adoção de norma estadual autônoma. As alíquotas seriam reduzidas ao número máximo de 05 e mantinha-se o sistema de alíquotas interestaduais, com um sistema misto de partilha do imposto. A proposta criava um IVA federal, com um sistema integrado de liquidação de tributos, incluindo o IPI, o ICMS e o ISS.

O Dep. Sandro Mabel iria apresentar um novo projeto em 2007. A principal característica do projeto está em criar um sistema de IVA-dual, com a criação de um IVA-Federal, unificando o Cofins/Pis e Cide-combustível; incorporava a CSLL ao IRPJ de criava um novo ICMS, com legislação única, alíquotas uniformes e cobrado no estado de destino da mercadoria. Novamente a solução dual é apresentada, de modo insatisfatório.

As atuais propostas, de autoria do Dep. Federal Baleia Rossi, submetida sob a denominação de PEC 45/2019, e do Senador Alcolumbre, sob a PEC 110/2019, possuem algumas distinções pontuais e um elemento comum: a criação de um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). A proposta do Senado, baseada no projeto do então Dep. Fed. Luiz Carlos Hauly, de 2007, possui como sugestões importantes, tais como criar impostos seletivos na competência federal e estadual, pago ao Estado consumidor, através da substituição tributária; recria a CPMF, com alíquota máxima de 0,76%, extingue a CSLL; municipaliza o IPVA, o ITR e o ITCD.

Dentre as principais virtudes dessa proposta, está no aparente equilíbrio de repartição de receitas entre os entes federados. Este era um pouco vislumbrado pelas propostas anteriores. Aparentemente, a composição de receitas dá-se de modo satisfatório para União (IR/CSSL, CPMF e o novo Imposto Seletivo Monofásico), Estados (IPI, ISS, IPI, PIS/COFINS e Salário-educação) e Municípios (IPTU, ITR, ITBI, ITCD e IPVA).

Tratava-se de uma proposta radical e inovadora que redistribuia corretamente as bases de incidência: renda (União), Consumo (Estados) e propriedade (Municípios). Alguns pontos merecem destaque nessa proposta. Falta a previsão de

partilha do Imposto Seletivo Monofásico com os Municípios, a tributação sobre a propriedade deveria ser municipalizada, a regra de partilha do IBS no destino deveria ser equilibrada com uma participação dos Estados produtores.

A proposta da PEC 45 é um pouco mais restrita. Propunha a criação de IBS, com alíquota única nacional, sem extrafiscalidade, com um longo período de transição e com tributação somente no destino. As quatro características são amplamente polêmicas. Uma alíquota única pode ferir o princípio da capacidade contributiva, o fim da extrafiscalidade afetar a tributação de determinados produtos e serviços essenciais, o longo período de transição afetaria a segurança jurídica e negocial por décadas e a tributação somente no consumo sem levar em conta os municípios produtores seria um desestímulo à produção.

O Projeto da PEC 45 foi arquivado e substituído pela PEC 110 que manteve um imposto único sobre o consumo, denominado de IBS (Imposto de Bens e Serviços), contudo, manteve a extrafiscalidade, a presença de mais de uma alíquota, um prazo de transição e a tributação no destino.

Referências

ATALIBA, Geraldo. ISS. *Revista de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, n. 65, p. 15-21, 1993.

_________. Os tributos destinados ao programa de integração social (PIS) tem natureza de impostos. São Paulo: Ministério Público de São Paulo, v. 34, n. 79, p. 225-232, out.-dez. 1972.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributári*o. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

_________. *Imposto sobre a renda.* Salvador: Livraria Baiana, 1938.

BARRETO, Aires F. Imposto sobre a transmissão de bens imóveis – ITBI. In MARTINS, Ives (org.). *Curso de Direito Tributário*. Belém: CEJUP – CEEU, 1993, vol. II, pp. 331/344.

_________. Progressividade dos impostos e o ITBI. In *Repertório IOB de Jurisprudência* 1/10246.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições.* São Paulo: Noeses, 2006.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

_________. *ICMS.* 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

COLOMA, Teófilo D. *Imposto de transmissão de bens imóveis inter vivos na Constituição Federal de 1988 e na lei complementar*. São Paulo, USP (dissertação de mestrado), 1990.

CONTI, José Mauricio. *Sistema Constitucional Tributário interpretado pelos Tribunais*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997.

COSTA, A. J. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha

Tributária, 1978.

_________. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário* – Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Contribuições. *Revista de Direito Tributário*, n. 48, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

FREITAS, Vladimir Passos e outros. *Código Tributário Nacional comentado. Doutrina e jurisprudência, artigo por artigo*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições* (Uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000.

HARADA, Kiyoshi. ITBI progressivo. In *Repertório IOB de Jurisprudência* 1/10245.

LAURÉ, Maurice. *La taxe sur la valeur ajoutée*. Paris, Sirey, 1953.

LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto de renda como instrumento de justiça social no Brasil*. São Paulo: Manole, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao CTN.* 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007. V. I, II e III.

_________. *Curso do direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. As limitações constitucionais ao princípio da progressividade para o IPTU. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, v. 22, n. 7, p. 1-22, jul.-ago. 1990.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS*: teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. ICM e ISS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (org.). *Direito tributário*: impostos estaduais. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 915-926, 2011 (Doutrinas Essenciais, 4).

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. Imprenta: São Paulo, Quartier Latin, 2008.

PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.* 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

_________; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

_________; VELLOSO, A. P. *Contribuições*: custeio da seguridade social. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SAMPAIO, Alcides F. ITBI: momento de incidência na compra e venda de imóveis. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 25, pp. 14/36.

SARLET, Ingo. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SELIGMAN, Edwin R. A. *The income tax*: A study of the history, theory and practice of
income taxation at home and abroad. New York, 1911.

SILVA, Edgard Neves. Aspecto temporal do fato gerador do ITBI – aspectos tributário e civil do tema. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 12, pp. 98/100.

SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre serviços e as sociedades prestadoras de serviços técnicos profissionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 5, n. 20, p. 345-364, abr.-jun. 1972.

_________. O imposto territorial urbano, a tributação extrafiscal e o art. 202 da Constituição de 1946. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 56, n. 386, p. 36-47, dez. 1967.

_________. *Revista de direito administrativo*. Imprenta: Rio de Janeiro/São Paulo, n. 10,
p. 52-73, out.-dez. 1947.

TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_________. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. V. III.

VELLOSO, Andrei Pithen. *Constituição tributária interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007.